

D E C I Z I A nr.1000/66/22.02.2016

privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL, prin Societatea Civilă Profesională de Avocați Y din Baia Mare, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../28.09.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../21.09.2015 de către Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în localitatea .., județul Maramureș, înregistrată la ORC sub nr.J24/..., cod unic de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, prin Societatea Civilă Profesională de Avocați Y, cu sediul în localitatea ... județul Maramureș, conform împuternicirii avocațiale nr.../26.01.2015, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Satu Mare, Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - Impozit pe veniturile din dividende persoane fizice
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .../29.12.2014.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .../29.12.2014, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane

juridice, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr.F-SM .../29.12.2014.

De asemenea, societatea petentă a înțeles să solicite și suspendarea executării actelor administrative fiscale contestate până la soluționarea procedurii administrative prealabile.

În ceea ce privește încadrarea în termen a contestației formulată de societatea petentă, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014, respectiv data de 06.01.2015, contestația formulată împotriva actului administrativ fiscal a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la DGRFP Cluj-Napoca, la data de 28.01.2015, așa cum rezultă din ștampila Registraturii.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila în original de către Societatea Civilă Profesională de Avocați Y din Baia Mare.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea parțială a deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând următoarele:

a) Scurte aprecieri introductive

Prin Raportul de inspecție fiscală aferent perioadei verificate 2008 – 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată de ... lei, care se compun din :

- ... lei - debit principal format din obligații fiscale principale:
 - TVA în sumă de ... lei
 - impozit pe profit în sumă de ... lei
 - impozit pe veniturile din dividende PF în sumă de ... lei
- ... lei - obligații fiscale accesorii:
 - dobânzi TVA ... lei și penalități ... lei
 - dobânzi impozit pe profit ... lei și penalități ... lei
 - dobânzi impozit venituri din dividende ... lei și penalități ... lei.

Debitele accesorii sunt calculate de echipa de inspecție fiscală în funcție de numărul de zile de întârziere, iar aceste calcule se regăsesc în anexele raportului de inspecție fiscală. Astfel, în anexa nr.6 privitoare la calculul majorărilor/dobânzilor de întârziere și al penalităților de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar, echipa de inspecție fiscală a stabilit în mod greșit un număr de 521 zile aferente perioadei 26.01.2010 - 30.06.2010, în loc de 156 zile de întârziere, ceea ce a condus la calcularea greșită a majorării în defavoarea societății. Aplicând cota de 0,10% asupra bazei de calcul de ... lei, înmulțite cu 521 zile de întârziere (... x 0,10% x 521 zile), a rezultat o majorare de ... lei în loc de majorarea corectă de ... lei (... x 0,10% x 156 zile).

Ca urmare a acestei erori de calcul, echipa de inspecție a stabilit majorări nedatorate pe anul 2009 în sumă de ... lei (... lei - ... lei).

b) Motive de contestație a TVA stabilită suplimentar

Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei, astfel:

1. TVA aferentă unei livrări românești suspecte în sumă de ... lei, beneficiarul intracomunitar din Bulgaria, nedeținând cod valabil de TVA

2. TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile înregistrate în anul 2012 ca urmare a acțiunilor de marketing/promovare a produselor/Crăciun în familie, în sumă de ... lei

3. TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de snowmobile ... din 2008, utilizate în folosul asociațiilor, în sumă de ... lei.

1.1 Concluzia de la punctul 1 se poate datora omisiunii societății, care nu a verificat valabilitatea codului de TVA al partenerului intracomunitar, motiv pentru care înțelege să nu conteste suma de ... lei.

2.1. Concluzia de la punctul 2 referitoare la recalificarea cheltuielilor de reclamă și publicitate ca fiind cheltuieli de protocol este greșită și nelegală și acreditează ideea că societatea a încercat să eludeze dispozițiile fiscale privitoare la deductibilitatea limitată a cheltuielilor de protocol.

Intr-adevăr, Codul fiscal prevede la art.21 alin.3 lit.a) că aceste cheltuieli de protocol sunt deductibile în limita a 2% din diferența dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, însă prin modul în care inspectorii fiscali au interpretat operațiunile de reclamă și publicitate desfășurate de societate în anul 2012, consideră ca s-a produs o imixtiune nepermisă a inspectorilor fiscali în strategia de management și marketing a SC X SRL, strategie care aparține exclusiv conducerii societății și care în mod evident a fost generatoare de profit.

Echipa de control nu a ținut cont de scopul acestor cheltuieli, și anume de faptul că aceste servicii de restaurant, catering sau bar au fost achiziționate în contextul organizării unor evenimente de promovare a companiei și sunt indisolubil legate de acele evenimente. Prin urmare, societatea și-a înregistrat în contul de cheltuieli de reclamă și publicitate toate acele sume din buget alocate pentru organizarea evenimentelor de promovare, făcând aplicarea art.21 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal.

3.1 Concluzia de la punctul 3 referitoare la achiziția intracomunitară a celor două snowmobile ... este nelegală și excede perioadă controlată.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că perioada supusă verificării taxei pe valoare adăugată este 01.12.2008 - 31.12.2013, iar achiziția celor două snowmobile a avut loc conform facturii fiscale externe la data de 30.01.2008, deci în afara perioadei verificate. Echipa de inspecție a reținut că societatea verificată a efectuat în anul 2008 achiziții intracomunitare constând în 2 snowmobile ... în valoare totală de ... lei, iar față de această achiziție și-a exercitat dreptul de deducere a TVA. În concret, achiziția a avut loc în data de 30.01.2008, iar dreptul de deducere a fost exercitat în luna imediat următoare, adică anterior perioadei supuse verificării fiscale, ceea ce nu dă dreptul echipei de inspecție să stabilească obligații suplimentare aferente unor operațiuni care nu s-au desfășurat în perioada supusă verificării.

Pe fondul problemei, s-a reținut în mod greșit de către echipa de control

că această achiziție nu a fost efectuată în folosul economic al societății, ci în folosul personal al asociaților. Scopul pentru care s-a decis achiziționarea celor două snowmobile are o dublă natură, pe de o parte pentru acțiuni de motivare salariați, iar pe de altă parte, pentru acțiuni de fidelizare clienți ai X SRL, în sezonul rece, pe pârtiile de schi de la Cavnic și Izvoare, situate în apropierea sediului social al contribuabilului.

Echipa de control a interpretat în sens greșit informațiile suplimentare primite de la societate și nu a ținut cont de lista persoanelor care au beneficiat de aceste acțiuni, de fotografiile din care rezultă că snowmobilele sunt inscripționate cu marca X sau de invitațiile care au fost postate pe site-ul oficial al societății. Pentru prima utilizare, agentul economic beneficiază de deductibilitate limitată conform art.21 alin.(3) lit.c), care se referă la cheltuielile sociale deductibile în limita unei cote de până la 2% din fondul de salarii, iar pentru cea de-a doua utilizare, agentul economic are dreptul de a deduce cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, precum și cheltuielile de marketing și promovare, conform art.21 alin.(2) lit.d) și i) din Codul fiscal.

c) Motive de contestație a impozitului pe profit stabilit suplimentar

Echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

1. Operațiuni efectuate în anul 2008

1.1 Achiziția în ianuarie 2008 a celor două snowmobile ..., a generat deducerea unor cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

1.2. Înregistrarea în evidența contabilă din aprilie 2008 a sumei ... lei, reprezentând cheltuieli de manipulare la depozitul din Austria al societății afiliate X GmbH, aceste cheltuieli fiind aferente anului 2007.

Această sumă de ... lei provine din facturile fiscale nr... și ... emise de X GmbH la data de 16.04.2008, adică în cursul exercițiului financiar al anului 2008.

Având în vedere data emiterii facturilor, acestea nu puteau să fie înregistrate decât în evidența contabilă a anului 2008, nicidecum în evidența de pe anul anterior, chiar dacă suma rezultată din facturi ar face referire la servicii prestate în anul 2007.

Prin acest mod de înregistrare în evidența contabilă nu s-a adus atingere principiului independenței exercițiului, astfel cum a subliniat echipa de control. În realitate, echipa de control a creat o confuzie între cheltuielile efectuate într-un an fiscal și serviciile de care a beneficiat un client în același an fiscal. Este posibil ca un serviciu prestat într-un anumit an să fie facturat în anul următor, iar obligația de plată (cheltuiala) se va naște abia la momentul facturării, în cazul de față în anul 2008.

În același sens sunt și dispozițiile contractului de prestări servicii încheiat între SC X SRL și X GmbH, care prevede că plata serviciilor prestate se face în baza facturii emise de prestatori în termen de 30 zile de la primirea acesteia. Astfel, s-a procedat în singurul mod posibil și legal în același timp și

s-a înregistrat această cheltuială în evidențele anului 2008.

1.3. Înregistrarea în evidența contabilă a deconturilor de deplasare externă a șoferilor, gestionarilor, a șefului de birou cumpărări, a directorului compartiment transport, în sumă de ... lei.

Echipele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că societatea nu deține documente justificative pentru deducerea cheltuielilor de deplasare externă a diferiților salariați și a reținut în acest sens mai multe aspecte greșite, precum:

- numai ordinele de deplasare de la SC X SRL la X GmbH sunt șampilate de partenerul intracomunitar, fără a ține cont ca șampila nu este obligatorie, nu are reglementare legală și în general nu se utilizează de partenerii comerciali din țările europene

- deconturile de deplasare nu sunt semnate de salariatul beneficiar, fără a arăta că doar în cazuri izolate au fost descoperite anumite deconturi nesemnate (probabil din cauza numărului mare de documente), însă în mod logic și legal această constatare nu poate fi extinsă și generalizată asupra tuturor deconturilor, pentru a conduce la înlăturarea caracterului deductibil pentru întreaga sumă de ... lei.

Petenta consideră că suma de ... lei este deductibilă fiscal în baza art.21 alin.(2) lit.e) Cod fiscal. Societatea a respectat întocmai dispozițiile HG 518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar și a acordat salariaților drepturile bănești pentru acoperirea cheltuielilor de cazare.

1.4. Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor de exploatare deprecieri imobilizări, în sumă de ... lei.

Petenta nu contestă această constatare a echipei de inspecție fiscală.

2. Operațiuni efectuate în anul 2009

2.1. Deducerea unor cheltuieli cu amortizarea celor două snowmobile în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

3. Operațiuni efectuate în anul 2010

3.1. Deducerea unor cheltuieli cu amortizarea celor două snowmobile în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

4. Operațiuni efectuate în anul 2011

4.1. Deducerea unor cheltuieli cu amortizarea celor două snowmobile în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

4.2. Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu închirierea unui depozit în Suceava, conform contractului de închiriere nr.../30.11.2011 încheiat cu Școala Creștină Filadelfia, în sumă de ... lei.

Conform documentelor operate în evidențele contabile, la data de 30.11.2011 se încheie un contract de închiriere între SC X SRL și Liceul Teoretic Filadelfia, având ca obiect închirierea unei săli în suprafață de 320 mp, ce avea să fie folosită de către chiriaș ca depozit de mărfuri.

Pornind de la anumite premise greșite, echipa de control face o interpretare nelegală a documentelor prezentate și ajunge la concluzia că aceste cheltuieli cu închirierea spațiului de depozitare nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu sunt deductibile.

Astfel, în ciuda faptului că unitatea de învățământ a confirmat operațiunea de închiriere, iar AJFP Suceava a confirmat prin cercetare la fața locului că Liceul Filadelfia deține un spațiu de depozitare, se reține că, întrucât denumirea serviciilor înscrise pe factură reprezintă închiriere sală și nu închiriere spațiu de depozitare și întrucât societatea apare ca sponsor pe site-ul oficial al unității de învățământ chiriașe, operațiunea de închiriere ar fi una suspectă/nereală, iar cheltuiala nu este deductibilă.

Petenta consideră că această concluzie se bazează pe o interpretare subiectivă a actelor juridice și contabile prezentate și conduce la o constatare abuzivă din partea echipei de control. În opinia societății, inspectorii fiscali au toate elementele să aprecieze că respectiva operațiune de închiriere este una reală, rezultată din necesitatea companiei de a deține un spațiu de depozitare în Suceava care să deservească mai multe sucursale din Moldova, iar cheltuielile cu închirierea sunt deductibile fiscal conform art.21 alin.(1) Cod fiscal.

Câtă vreme există un contract de închiriere semnat de ambele părți, care stabilește obiectul contractului și arată că destinația spațiului închiriat este aceea de depozit, echipa de control nu are dreptul să atribuie o forță probantă mai puternică unei facturi emise unilateral de chiriaș și în care serviciul este denumit închiriere sală, nu închiriere spațiu de depozitare. Este posibil ca în limbajul chiriașului, spațiul respectiv să se numească sală (sala de sport, sala de conferințe, sala de mese, etc.), însă nimic nu împiedică ca în acel spațiu să se depoziteze mărfuri și să-i fie atribuită o asemenea destinație de depozitare bunuri.

Este greșită concluzia echipei de control și din perspectiva faptului că această suspiciune nu este susținută de niciun alt act, nici măcar de procesul-verbal nr../04.12.2014 al AJFP Suceava, care constată fără echivoc prin cercetare la fața locului că Liceul Teoretic Filadelfia deține un spațiu de depozitare (deci nu o sală), iar la data controlului nu au mai existat bunuri aparținând SC X SRL, întrucât contractul a expirat.

4.3. Înregistrarea în evidența contabilă a unor venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor, în sumă de ... lei, reprezentând ajustare reevaluare aferentă anului 2008.

Petenta nu contestă această constatare a echipei de inspecție fiscală, ea se corelează cu constatarea aferentă anului 2008 privitoare la înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor de exploatare deprecieri imobilizări, în sumă de ... lei și conduce la concluzia că în anul 2011 societatea a declarat în plus impozit pe profit cu suma de ... lei.

Suma de ... lei este recunoscută de echipa de inspecție fiscală și este dedusă din totalul impozitului pe profit suplimentar stabilit pe întreaga perioadă verificată, însă nu este luată în calcul la determinarea majorărilor și

penalităților de întârziere, în sensul de a se diminua cuantumul accesoriilor cu această sumă de ... lei.

4.4. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de protocol nedeductibile.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.2.1

5. Operațiuni efectuate în anul 2012

5.1. Deducerea unor cheltuieli cu amortizarea celor două snowmobile în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

5.2. Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu închirierea unui depozit în Suceava, conform contractului de închiriere nr.../30.11.2011 încheiat cu Scoala Creștină Filadelfia, în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.c) pct.4.2.

5.3. Înregistrarea în evidența contabilă în contul de cheltuieli cu sponsorizarea a sumei de ... lei aferentă contractului de sponsorizare nr.../29.08.2012 încheiat cu Biserica Penticostală Română Happy Valley SUA.

Potrivit Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, poate fi beneficiar al sponsorizării orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o anumită activitate din domeniile enumerate la art.4.

Fără a solicita nicio explicație cu privire la această operațiune, inspectorii fiscali au concluzionat că activitățile beneficiarului nu s-ar desfășura în România pentru simplul fapt ca beneficiarul are sediul în Phoenix Arizona SUA.

Prin urmare, și cheltuielile de sponsorizare și mecenat au caracter deductibil în limite stabilite de art.21 alin.(4) lit.p) Cod fiscal.

5.4. Înregistrarea în evidența contabilă în contul de cheltuieli de reclamă și publicitate a unor cheltuieli de protocol în sumă de ... lei cu depășirea limitei de deductibilitate fiscală.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

5.5. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de deplasare în SUA, în perioada 12.07.2012 - 12.08.2012, a directorului general ... și a directorului general ..., în sumă totală de ... lei.

Cu privire la suma de ... lei, echipa de control a concluzionat greșit că nu se justificată deductibilitatea cheltuielilor, întrucât din documente nu rezultă scopul economic al acestora sau concretizarea vreunor parteneriate cu investitori americani.

Petenta consideră că această concluzie este absurdă și contrară evidenței care rezultă din actele prezentate de companie, întrucât o vizită de lucru efectuată la niște potențiali parteneri de afaceri din SUA nu este obligatoriu a se materializa imediat în contracte comerciale. Se poate întâmpla ca parteneriatele să ia naștere imediat sau după un an, doi sau chiar mai mulți.

Pe de altă parte, orientarea spre noi piețe sau oportunități de business țin de strategia de management a fiecărei companii, asupra căreia nu este permisă

nicio imixtiune câtă vreme societatea obține profit impozabil.

În plus, inspectorii fiscali au decis că aceste cheltuieli au fost făcute în favoarea asociațiilor, le-au asimilat dividendelor și au aplicat tratamentul fiscal corespunzător acestei categorii de cheltuieli, omițând că cei doi asociați ... și ... au și calitate de salariați și administratori în companie și dețin cele mai înalte funcții (director general și director general adjunct).

Este evident că cei doi salariați nu au întreprins această călătorie în scop personal sau turistic în virtutea calității de asociați pe care o dețin, ci s-au deplasat în SUA în scop de afaceri pentru identificarea unor oportunități de dezvoltare a companiei pe piața nord-americană, exercitându-și atribuțiile de administratori și directori/salariați ai companiei.

Echipa de inspecție fiscală a creat în mod intenționat o confuzie între calitatea de asociați ai numiților ... și ... și calitatea de administratori, respectiv salariați ai companiei, pe de altă parte. Simplul fapt ca în persoana celor doi se întrunesc concomitent toate aceste calități (asociați, administratori și salariați), nu dă dreptul echipei de inspecție fiscală să califice aceste demersuri ca fiind făcute exclusiv de persoana asociaților și în folosul lor personal.

Prin urmare, cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate efectuate pentru salariați și administratori, sunt cheltuieli deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, conform art.21 alin.(2) lit.e) Cod fiscal.

6. Operațiuni efectuate în anul 2013

6.1. Deducerea unor cheltuieli cu amortizarea celor două snowmobile în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.b) pct.3.1.

6.2. Înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu închirierea unui depozit în Suceava, conform contractului de închiriere nr.../30.11.2011 încheiat cu Scoala Creștină Filadelfia, în sumă de ... lei.

Petenta susține că își menține explicațiile de la lit.c) pct.4.2.

6.3. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de deplasare în perioada 15.07.2013 - 29.07.2013 în diferite țări din Europa, a directorului general ... și a directorului general adjunct ..., în sumă totală de ... lei.

Petenta susține că menține în principiu aceleași explicații și puncte de vedere prezentate la lit.c) pct.5.5., atât cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor de deplasare în străinătate, conform art.21 alin.(2) lit.e) Cod fiscal, cât și cu privire la imposibilitatea calificării acestor cheltuieli ca fiind făcute în favoarea asociaților și încadrarea lor pe art.21 alin.(4) lit.e) Cod fiscal.

Inspectorii fiscali aveau obligația să observe că societatea desfășoară relații comerciale cu numeroși parteneri europeni, iar menținerea acestor parteneriate aducătoare de profit necesită de cele mai multe ori vizite de lucru sau întâlniri directe.

6.4. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de deplasare în Arizona SUA a directorului general ... și a directorul general adjunct ..., în sumă totală de ... lei.

Petenta susține că își menține în principiu aceleași explicații și puncte de vedere prezentate la lit.c) pct.5.5., atât cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor de deplasare în străinătate, conform art.21 alin.(2) lit.e) Cod fiscal, cât și cu privire la imposibilitatea calificării acestor cheltuieli ca fiind făcute în favoarea asociaților și încadrarea lor pe art.21 alin.(4) lit.e) Cod fiscal.

6.5. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de deplasare în SUA în perioada 27.08.2013 - 11.09.2013, a directorului general ... și a directorul general adjunct ..., în sumă totală de ... lei.

Petenta susține că își menține în principiu aceleași explicații și puncte de vedere prezentate la lit.c) pct.5.5., atât cu privire la caracterul deductibil al cheltuielilor de deplasare în străinătate, conform art.21 alin.(2) lit.e) Cod fiscal, cât și cu privire la imposibilitatea calificării acestor cheltuieli ca fiind făcute în favoarea asociaților și încadrarea lor pe art.21 alin.(4) lit.e) Cod fiscal.

d) Motive de contestație a impozitului suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Echipa de inspecție fiscală a stabilit impozit suplimentar pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice ale asociaților în sumă de ... lei, la care se adaugă dobânzi de întârziere de ... lei și penalități de întârziere de ... lei.

Inspectorii fiscali au constatat că această obligație suplimentară provine din operațiunile economice care au fost declarate nedeductibile fiscal și au fost calificate ca fiind făcute în favoarea asociaților, fiind încadrate la art.21 alin.(4) lit.e) Cod fiscal.

Aceste operațiuni economice făcute în favoare asociaților sunt achiziția celor două snowmobile în anul 2008 și efectuarea de cheltuieli de deplasare în străinătate, atât în SUA, cât și în Europa, în privința cărora petenta susține că își menține punctele de vedere exprimate la literele b) și c) unde a arătat argumentele în sprijinul caracterului deductibil al acestor cheltuieli.

În plus, este posibil ca anumite cheltuieli care nu se bucură de caracter deductibil din punct de vedere fiscal, să fie totuși efectuate în interesul firmei. Cu alte cuvinte, o anumită cheltuială care a fost declarată nedeductibilă, nu devine automat făcută în folosul asociaților, astfel încât să fie tratată ca dividende sub aspectul impozitării. Toate cheltuielile menționate, au fost efectuate în folosul societății, iar nu în folosul personal al asociaților, așa cum a reținut echipa de control.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-SM .../29.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obligația fiscală privind TVA

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.12.2008 - 31.12.2013.

Fata de cele evidențiate de societate, echipa de inspecție fiscală a

constatat următoarele:

1) In anul 2008, societatea a efectuat achiziții intracomunitare constând in 2 snowmobile ..., in suma totala de ... lei, fiind înregistrate ca mijloace fixe in evidenta contabila.

Societatea isi exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizițiilor intracomunitare, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In ceea ce privește achiziția celor 2 snowmobile ..., echipa de inspecție fiscala a solicitat explicații cu referire la scopul achiziționării. Prin nota explicativa, directorul economic a precizat că cele doua snowmobile ... au fost achiziționate pentru acțiuni de motivare salariați si fidelizare clienți X SRL. In vecinătatea sediului social X SRL exista 2 pârtii de schi amenajate, Cavnic si Izvoare. Pe perioada cand aceste pârtii sunt funcționale, cele 2 snowmobile au fost puse in locațiile respective la dispoziția salariaților cu rezultate deosebite nominalizați de sefi de departamente si a clienților nominalizați de directorii de vânzare, sucursale.

S-au solicitat informații suplimentare in ceea ce privește persoanele cărora le-au fost puse la dispoziție cele 2 snowmobile ... la pârtiile de schi de la Cavnic si Izvoare. S-a atașat lista cu persoanele și clienții cărora le-au fost puse la dispoziție cele 2 snowmobile la pârtiile de schi și fotografii de la evenimentele respective si invitațiile care au fost postate pe site X.

Din fișierele primite, echipa de inspecție fiscala a constatat că in pozele atașate, X SRL apare ca sponsor, iar cele 2 snowmobile nu apar ca fiind folosite la evenimentele prezentate; in invitațiile atasate "Raliul Zăpezii" sunt precizate acțiuni privind promovarea noului "model Mercedes ML" activitatea de comercializare a produselor autovehicule, marca Mercedes fiind desfășurata pe societatea SC X & CO SRL care nu face obiectul inspecției fiscale parțiale.

Față de cele prezentate, echipa de inspecție fiscala a concluzionat ca aceste achiziții intracomunitare nu sunt efectuate in folosul economic al societății, motiv pentru care s-a ajustat dreptul de deducere a TVA cu suma de ... lei, potrivit art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare și punctul 54 alin.(4) din Normele de aplicare.

2) In luna mai 2012, societatea verificata a emis factura nr.../08.05.2012 reprezentând bunuri, către operatorul intracomunitar din Bulgaria, in suma de ... euro, echivalentul a ... lei.

In baza raportului primit de Ia Biroul Programare si Analiza - Compartimentul de Informații Fiscale din cadrul AIF Satu Mare Contribuabili Mijlocii nr.../04.06.2014, s-a constatat ca exista livrări romanești suspecte pentru perioada verificata, motiv pentru care s-au solicitat informații suplimentare de verificare a valabilității codului de înregistrare in scopuri de TVA.

Conform adresei nr.../04.06.2014 s-a constatat ca partenerul intracomunitar din Bulgaria are data sfârșit valabilitate a codului de TVA in

data de 19.12.2011, anterior emiterii facturii.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în suma totală de ... lei, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal, societatea încalcând prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3) În cursul anului 2012, societatea verificată a organizat diferite evenimente, înregistrând în evidența contabilă următoarele facturi:

- factura nr../17.09.2012 emisă de SC A SRL, în suma totală de ... lei din care, ... lei bază impozabilă și TVA deductibilă în suma de ... lei, reprezentând prestări servicii restaurant conform contractului nr../10.09.2012 (candy bar, bar ceai, bar fresh-uri)

- factura nr../19.09.2012 emisă de SC B SRL, în suma totală de ... lei din care, ... lei bază impozabilă și TVA deductibilă în suma de ... lei, reprezentând servicii catering pentru eveniment Oradea

- factura nr../14.12.2012 emisă de SC C SRL, în suma totală de ... lei din care, ... lei bază impozabilă și TVA deductibilă în suma de ... lei, reprezentând organizare eveniment bilanț 2012 (meniu restaurant Romanita)

- factura nr../17.12.2012 emisă de SC D SRL, în suma totală de ... lei din care, ... lei bază impozabilă și TVA deductibilă în suma de ... lei, reprezentând organizare eveniment Crăciun în familie (coffe break și eveniment Venetia - cina bufet suedez).

Toate facturile au fost înregistrate în evidența contabilă pe contul de cheltuieli cont 602.32 „Reclama și publicitate”, motiv pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de ... lei.

În urma verificării documentelor, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea avea obligația de a înregistra facturile pe contul de cheltuieli de protocol.

În anul 2012, conform declarației privind impozitul pe profit D101 și a registrului de evidență fiscală, societatea a depășit limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, fapt pentru care s-a colectat TVA aferentă facturilor în suma totală de ... lei.

Prin necolectarea TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol deductibile și având în vedere că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pe parcursul anului 2012, aceasta a încălcat prevederile art.128 alin.(8) lit. f) din Codul fiscal, cu toate modificările și completările ulterioare, respectiv pct.6 alin.(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal. Echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar TVA în suma de ... lei.

In concluzie, s-a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată pentru perioada verificată, în suma totală ... lei .

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma totală de ... lei, echipa de inspecție fiscală a calculat dobânzi de întârziere în suma totală de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei, conform art.120 alin.(1) și (7), art.120¹ alin.(1) și (2) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu toate modificările și completările ulterioare.

Obligația fiscală privind impozitul pe profit

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2008 - 31.12.2013.

Anul 2008

Fata de cele evidențiate de societate, in urma inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

1) In luna ianuarie 2008, societatea verificata a achiziționat 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, inregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fișei mijlocului fix, durata de funcționare a celor doua snowmobile este de 72 luni, societatea calculând amortizare incepand cu luna februarie 2008, astfel in anul 2008 societatea verificata a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ... lei .

In ceea ce privește achiziția celor 2 snowmobile ..., echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații cu referire la scopul achiziționării. Prin nota explicativa, directorul economic a precizat că cele doua snowmobile ... au fost achiziționate pentru acțiuni de motivare salariați si fidelizare clienți X SRL. In vecinătatea sediului social X SRL exista 2 pârtii de schi amenajate, Cavnic si Izvoare. Pe perioada cand aceste pârtii sunt funcționale, cele 2 snowmobile au fost puse in locațiile respective la dispoziția salariaților cu rezultate deosebite nominalizați de sefi de departamente si a clienților nominalizați de directorii de vânzare, sucursale.

S-au solicitat informații suplimentare in ceea ce privește persoanele cărora le-au fost puse la dispoziție cele 2 snowmobile ... la pârtiile de schi de la Cavnic si Izvoare. S-a atașat lista cu persoanele și clienții cărora le-au fost puse la dispoziție cele 2 snowmobile la pârtiile de schi și fotografii de la evenimentele respective si invitațiile care au fost postate pe site X.

Din fișierele primite, echipa de inspecție fiscală a constatat că in pozele atașate, X SRL apare ca sponsor, iar cele 2 snowmobile nu apar ca fiind folosite la evenimentele prezentate; in invitațiile atasate "Raliul Zăpezii" sunt precizate acțiuni privind promovarea noului "model Mercedes ML" activitatea de comercializare a produselor autovehicule, marca Mercedes fiind desfășurata pe societatea SC X & CO SRL care nu face obiectul inspecției fiscale parțiale.

Astfel, din informațiile primite de la societatea verificata, nu a rezultat ca snowmobilele sunt utilizate asa cum sunt menționate in nota explicativa. Echipa de inspecție fiscală a verificat prin sondaj contractele de munca, in conținutul acestora nefiind menționate acțiuni de motivare a salariaților si nici acte adiționale înregistrate la ITM Maramureș in acest sens si nici in contractul colectiv de munca, motiv pentru care au considerat ca aceste bunuri nu au fost achiziționate in folosul activității economice ale societății verificate, fapt pentru care nu au fost acceptate la deducere cheltuieli cu amortizarea in suma totala de ... lei, fiind incalcate prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

2) In luna aprilie 2008, societatea înregistrează in evidenta contabila in

contul 628 suma de ... lei, reprezentând cheltuieli de manipulare la depozitul din Austria - X GmbH - societate afiliată, aceste cheltuieli fiind aferente anului 2007.

Echipa de inspecție fiscală consideră ca prin înregistrarea în anul 2008 pe cheltuieli a acestor sume aferente anilor precedenți, respectiv aferent anului 2007, a fost încălcat principiul independenței exercițiului conform Ordinului nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene - SECȚIUNEA 6 pct.45, coroborat cu funcțiunea contul 117 "Rezultatul reportat" și pct.63.

Prin faptele prezentate, au fost încălcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctul 13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

3) Societatea a înregistrat în evidența contabilă deconturi de deplasare externă a șoferilor, gestionarilor, a șefului de birou cumpărări, a directorului compartiment transport, fără a fi prezentate documente justificative în acest sens. Cazarea externă acordată salariaților s-a calculat în limita a 75% din plafonul de cazare admis de HG 518/1995.

În urma verificării tuturor ordinelor de deplasare externă, s-au constatat următoarele:

- conform anexei „Situația privind deconturile de deplasare externă a șoferilor, gestionarilor, a șefului de birou cumpărări, a directorului compartiment transport” în care sunt înscrise aceste deconturi, cheltuielile privind cazarea externă s-a acordat de către contribuabilul verificat fără a deține documente justificative în acest sens
- numai ordinele de deplasare de la X SRL către X GmbH (persoana afiliată) sunt stampilate de partenerul intracomunitar
- deconturile de deplasare, deși au anexate ordinele de deplasare, acestea nu sunt semnate de către beneficiar, în speța conducătorul auto, gestionar, șef birou cumpărări, director compartiment transport
- în dispozițiile de plată aferente deconturilor de deplasare, scopul plății reprezintă "avans spre decontare" deși plățile reprezintă cheltuieli externe efectuate înainte cu aproximativ 45 - 60 de zile
- prin sondaj s-au confruntat dispozițiile de plată cu contractele individuale de muncă, constatându-se că aceste dispoziții de plată nu au fost semnate de către șoferii respectivi.

Prin înregistrarea în anul 2008, pe contul de cheltuieli a sumei totale de ... lei, suma ce reprezintă cazarea externă a șoferilor, gestionarilor, a șefului de birou cumpărări, a directorului compartiment transport, au fost încălcate prevederile art.5 alin.(1) lit.b), art.9 alin.(3) și art.12 alin.(2) din Hotărârea nr.518/10.07.1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Societatea inregistreaza in evidenta contabila in contul de cheltuieli 681.3 "Cheltuieli de exploatare depreciere imobilizări", suma totala de ... lei, reprezentând cheltuieli din reevaluarea/deprecierea imobilelor situate in localitatea ... cu suma de ... lei, respectiv municipiul ... cu suma de ... lei.

Conform registrului de evidenta fiscala, respectiv a declarației D101 aferenta anului 2008, societatea considera aceste cheltuieli in suma totala de ... lei ca fiind cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind astfel incalcate prevederile art.21 alin.(4) litera s) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In urma celor prezentate mai sus, nu s-au acceptat la deductibilitate, cheltuielile in suma totala de ... lei, fapt pentru care s-a recalculat rezultatul exercițiului la 31 decembrie 2008, astfel:

- Venituri totale - ... lei
- Cheltuieli totale - ... lei
- Profit contabil - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspecției fiscale - ... lei
 - cu deprecierea - ... lei
 - cu manipulare din anul 2007 inreg.in anul 2008 - ... lei
 - cu cazare externa - ... lei
 - cu amortizare snowmobil - ... lei
- Profit impozabil stabilit in urma inspecției fiscale - ... lei
 - Impozit pe profit recalculat - ... lei
- Sponsorizare in limita prevăzuta de lege - ... lei
- Impozit pe profit calculat de societate - ... lei
- Impozit pe profit suplimentar - ... lei.

Anul 2009

Fata de cele evidențiate de societate, in urma inspecției fiscale s-au constatat:

In luna ianuarie 2008, societatea a achiziționat 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, înregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fisei mijlocului fix, in anul 2009 societatea a calculat si inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ... lei.

In ceea ce privește achiziția celor doua snowmobile ..., precum si deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea acestora este prezentata la impozitul pe profit punctul 1, anul 2008 al raportului de inspecție fiscala.

In urma celor prezentate nu s-a acceptat la deductibilitate, cheltuielile in suma totala de ... lei, fapt pentru care s-a recalculat rezultatul exercițiului la 31 decembrie 2009, astfel:

- Venituri totale - ... lei
- Cheltuieli totale - ... lei
- Profit contabil - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspecției fiscale - ... lei

- cu amortizare snowmobil - ... lei
- Profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale - ... lei
 - Impozit pe profit recalculat - ... lei
- Sponsorizare in limita prevazuta de lege - ... lei
- Impozit pe profit calculat de societate - ... lei
- Impozit pe profit suplimentar - ... lei

Anul 2010

Fata de cele evidentiata de societate, in urma inspectiei fiscale s-au constatat:

In luna ianuarie 2008, societatea a achizitionat 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, inregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fisei mijlocului fix, in anul 2010 societatea a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ... lei (... lei x 2).

In ceea ce priveste achizitia celor doua snowmobile ..., precum si deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea acestora este prezentata la impozitul pe profit punctul 1, anul 2008 al raportului de inspectie fiscala.

In urma celor prezentate nu s-a acceptat la deductibilitate, cheltuielile in suma totala de ... lei, fapt pentru care s-a recalculat rezultatul exercitiului pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, astfel:

- Venituri totale - ... lei
- Cheltuieli totale - ... lei
- Profit contabil - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale - ... lei
 - cu amortizare snowmobil - ... lei
- Profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale - ... lei
 - Impozit pe profit recalculat - ... lei
- Sponsorizare in limita prevazuta de lege - ... lei
- Impozit pe profit calculat de societate - ... lei
- Impozit pe profit suplimentar - ... lei.

De asemenea, in urma celor prezentate nu s-a acceptat la deductibilitate, cheltuielile in suma totala de ... lei, fapt pentru care s-a recalculat rezultatul exercitiului pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, astfel:

- Venituri totale - ... lei
- Cheltuieli totale - ... lei
- Profit contabil - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile fiscal - ... lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite in urma inspectiei fiscale - ... lei
 - cu amortizare snowmobil - ... lei
- Profit impozabil stabilit in urma inspectiei fiscale - ... lei
 - Impozit pe profit recalculat - ... lei
- Sponsorizare in limita prevazuta de lege - ... lei
- Impozit pe profit calculat de societate - ... lei
- Impozit pe profit suplimentar - ... lei.

Anul 2011

Fata de cele evidențiate de societate, in urma inspecției fiscale s-au constatat:

1) In luna ianuarie 2008 societatea a achiziționat 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, înregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fisei mijlocului fix, in anul 2011 societatea a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ... lei. In ceea ce privește achiziția celor doua snowmobile ..., precum si deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea acestora este prezentata la impozitul pe profit punctul 1, anul 2008 al raportului de inspecție fiscala.

2) In luna noiembrie 2011, societatea verificata incheie contractul de inchiriere nr../30.11.2011 cu Scoala Creștina Filadelfia, spațiul închiriat având destinația de depozit.

Echipe de inspecție fiscala a solicitat explicații referitoare la scopul incheierii acestui contract. In nota explicativa, directorul economic arată că "Spatiul închiriat a fost utilizat pentru depozitarea temporara a mărfurilor comercializate de sucursalele Bacău, Iasi, Botoșani si Neamț ale X SRL. Mărfurile respective se transportau de la depozitul central Baia Mare pana la Suceava, la locația respectiva avea loc descărcarea lor, urmând a fi incarcate pe mașinile de distribuție arondate sucursalelor respective".

Se menționează ca societatea deține in localitatea Suceava un imobil cu o suprafata utila totala de 339,9 mp, format din parter cu o suprafata totala de 182,41 mp din care: magazin + circulatie verticala 54,7 mp, depozit 112,7 mp, centrala termica 7,24 mp, SAS 3,44 mp, WC 4,33 mp, respectiv etaj cu o suprafata totala de 157,53 mp din care: hol + birou secretariat 79,01 mp, birou 24,64 mp, WC 4,33 mp, living room 27,53 mp, dormitor 15,04 mp si dormitor 4,43 mp, motiv pentru care echipa de inspecție fiscala a solicitat completare la nota explicativa si anume "In condițiile in care in Suceava dețineți spatii de depozitare, birouri, va rugam sa precizați motivul pentru care ati incheiat contractul ../30.11.2011". Directorul economic arată că "Spatiile de depozitare din Suceava au fost si sunt utilizate la maxim de către sucursala X Suceava".

Totodată, se menționează că pe site-ul oficial al Scolii Creștine Filadelfia Suceava, pana la data de 09.09.2014, societatea este menționată ca si sponsor. Organele de inspecție fiscala au luat legătura telefonic cu doamna ..., secretar al Scolii Creștine Filadelfia în ceea ce privește relațiile intre cele doua societăți. Cu adresa nr../06.10.2014, echipa de inspecție fiscala a solicitat natura tranzacțiilor desfășurate intre cele doua parti in perioada 2008 - 2013. Prin răspunsul primit nr../06.10.2014, inregistrat la AJFP Satu Mare sub nr../06.10.2014 se confirma colaborarea intre Scoala Creștina Filadelfia si societate in baza contractului nr../30.11.2011 si a actului adițional nr../2012.

Din copia facturii nr../06.12.2011 emisa de către Scoala Creștina Filadelfia, denumirea serviciilor înscrise pe factura reprezintă "inchiriere sala" si nu spațiu de depozitare, fiind inregistrata in evidenta contabila in contul de

cheltuieli cu închirierea cont 612 suma de ... lei.

In vederea finalizării inspecției fiscale parțiale, prin adresa nr.../05.11.2014 s-a solicitat DGRFP Iasi - AIF Suceava efectuarea unei cercetări la fata locului la Liceul Teoretic Filadelfia, in vederea furnizării unor informații in ceea ce privește contractul nr.../30.12.2011.

In Procesul verbal nr.../04.12.2014, echipa de inspecție fiscala a menționat "Din verificarea la fata locului a rezultat faptul ca Liceul Teoretic Filadelfia Suceava deține un spațiu de depozitare iar la data controlului nu mai existau bunuri aparținând SC X SRL. Referitor la activitățile desfășurate de SC X SRL in incinta spațiului închiriat la Liceul Teoretic Filadelfia echipa de inspecție nu se poate pronunța deoarece contractul a expirat". In procesul verbal nu s-a făcut referire la eventualele neconcordante in ceea ce privește destinația spațiului in scris in facturile emise si destinația in scrisa in contractul incheiat.

In baza celor prezentate, echipa de inspecție fiscala a considerat că aceste cheltuieli in suma ... lei, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

3) La data de 31 decembrie 2011, societatea înregistrează in evidenta contabila in registrul de evidenta fiscala respectiv in contul de venituri 781.30000 "Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor " suma totala de ... lei, reprezentând "ajustare reevaluare aferenta 2008", venituri ce sunt tratate de contribuabilul verificat ca si venituri impozabile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011 (declarația D101).

Echipa de inspecție fiscala a ținut cont de cheltuielile nedeductibile aferente anului 2008 din contul 681.3 "Cheltuieli de exploatare depreciere imobilizări", in suma totala de ... lei, motiv pentru care la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2011, suma totala de ... lei din contul 781.30000 "Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor" a fost tratata ca si venituri neimpozabile conform prevederilor art.19 alin(1) si art.20 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

4) Conform evidentei contabile, a registrului de evidenta fiscala respectiv a declarației D101 aferenta anului 2010, societatea înregistrează cheltuieli de protocol nedeductibile, pentru care societatea colectează TVA in suma totala de ... lei, inregistrata in contul 635.0500 la data de 01.02.2011, aceasta cheltuiala fiind considerata deductibila la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Datorita faptului ca suma de ... lei reprezintă TVA nedeductibila aferenta depășirii cheltuielilor de protocol pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, aceasta va fi tratata ca o cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In urma celor prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscala a recalculat rezultatul exercițiului la 31 decembrie 2011.

Anul 2012

Fata de cele evidențiate de societate, in urma inspecției fiscale s-au constatat:

1) In luna ianuarie 2008, societatea a achiziționat 2 snowmobile ... in suma totala de ..., inregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fisei mijlocului fix, in anul 2012 societatea a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ... lei. In ceea ce privește achiziția celor doua snowmobile ..., precum si deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea acestora este prezentata la impozitul pe profit punctul 1, anul 2008 al raportului de inspecție fiscala.

2) In luna noiembrie 2011, societatea incheie contractul de inchiriere nr.../30.11.2011 cu Scoala Creștina Filadelfia cu sediul in ..., spațiul închiriat va fi utilizat ca depozit asa cum este prezentat la impozitul pe profit anul 2011. Din copiile facturilor aferente anului 2012, emise de către Scoala Creștina Filadelfia ..., in mare parte denumirea serviciilor inscrise pe facturi reprezintă "inchiriere sala ședința..." si nu spațiu de depozitare potrivit cap.III. "Destinația" din contractul .../30.11.2011 "Spatiul închiriat va fi folosit de chiriaș ca depozit".

Aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli cu închirierea cont 612 cu suma totala de ... lei.

In baza celor prezentate, echipa de inspecție fiscala considera ca aceste cheltuieli in suma totala de ... lei, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

3) Echipa de inspecție fiscala a constatat ca in anul 2012 societatea a incheiat contractul de sponsorizare numărul .../29.08.2012, având ca beneficiar Biserica Penticostala Romana Happy Valley, cu sediul in ..., obiectul contractului fiind "sponsorizare pentru desfășurarea activității curente a beneficiarului" pentru perioada 01.08.2012 - 31.12.2013.

Societatea înregistrează in cursul anului 2012, in contul de cheltuieli cu sponsorizarea (fisa contului 658.20100) suma totala de ... lei aferenta acestui contract, incalcandu-se astfel prevederile art.4 din Legea nr.32/19.05.1994 privind sponsorizarea.

4) In cursul anului 2012, societatea verificata a organizat diferite evenimente, înregistrând in evidenta contabila următoarele facturi:

- factura nr.../17.09.2012 emisa de SC A SRL, in suma totala de ... lei din care, ... lei baza impozabila si TVA deductibilă in suma de ... lei, reprezentând prestări servicii restaurant, conform contractului nr.../10.09.2012 (candy bar, bar ceai, bar fresh-uri)

- factura nr.../19.09.2012 emisa de SC B SRL, in suma totala de ... lei din care, ... lei baza impozabila si TVA deductibilă in suma de ... lei, reprezentând servicii catering pentru eveniment Oradea

- factura nr.../14.12.2012 emisa de SC C SRL, in suma totala de ... lei din care, ... lei baza impozabila si TVA deductibilă in suma de ... lei, reprezentând organizare eveniment bilanț 2012 in data de 18.12.2012, conform contractului nr.../13.12.2012 (menu restaurant Romanita constând in gustare rece, calda si

preparate de post)

- factura nr../17.12.2012 emisa de SC D SRL, in suma totala de ... lei din care, ... lei baza impozabila si TVA deductibilă in suma de ... lei, reprezentând organizare eveniment Crăciun in familie in data de 17.12.2012, in baza contractului nr../07.12.2012 si anexa aferenta contractului (coffe break si eveniment Veneția - cina bufet suedez).

Echipa de inspectie fiscala a solicitat informatii suplimentare cu privire la evenimentele de mai sus, respectiv numele si calitatea persoanelor care au participat la evenimente, raspunsul primit fiind "anexat gasiti lista persoanelor invitate, ... invitațiile au fost trimise prin posta sau personal, persoanelor respective. Din aceste persoane niciuna nu are calitatea de salariat al X SRL, toate sunt din cadrul institutiilor cu care colaborem sau din cadrul clientilor nostri. Anexam si fotografiile de la evenimentul respectiv..."

Din fotografiile atasate nu rezulta participarea invitaților la mese servite sub forma de cina.

Pe baza documentelor prezentate, societatea a inregistrat in evidenta contabila pe contul de cheltuieli reclama si publicitate cont 602.320100, suma totala de ... lei considerandu-le servicii de marketing pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma totala de ... lei si nu in contul cu cheltuieli de protocol (cheltuielile de protocol au deductibilitate limitata de 2% la calculul impozitului pe profit).

Astfel, echipa de inspectie fiscala a considerat ca societatea avea obligatia de a inregistra pe contul cu cheltuieli de protocol suma de ... lei si sa tina cont de deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul in limita de 2% la calculul impozitului pe profit si implicit TVA aferentă, potrivit art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

In anul 2012, conform declaratiei privind impozitul pe profit D101 si a registrului de evidenta fiscala, societatea a depășit limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, astfel suma de ... lei nu se accepta la deductibilitate, echipa de inspectie fiscala procedând la recalcularea impozitului pe profit tinand cont de elementele prezentate mai sus.

5) In perioada 12.07.2012 - 12.08.2012, domnul ... având calitatea de director general si doamna ... director general adjunct, s-au deplasat in Statele Unite ale Americii. Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr../31.08.2012 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA, pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion si servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de agentia de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli cont 625, suma de ... lei;

- decontul de deplasare nr../31.08.2012 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion, taxe aeroport și servicii cazare in suma de ... lei); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli de deplasare cont 625, suma de ... lei.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat informații cu privire la justificarea cheltuielilor în ceea ce privește deplasarea în SUA și anume dacă deține alte documente justificative față de deconturile de deplasare.

A fost prezentat un raport de deplasare întocmit de doamna ... prin care se prezintă în scris obiectivele acestei deplasări „Identificarea oportunităților de dezvoltare a companiei pe piața SUA. Analiza piața piese de schimb auto, analiza competiție. Au avut loc întâlniri în diverse orașe Phoenix, Charlotte, Washington, New York”.

Societatea nu a prezentat alte documente care să justifice aceste cheltuieli în ceea ce privește deplasarea în SUA, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a solicitat prin aceeași notă explicativă „Solicităm orice document care să justifice deductibilitatea cheltuielilor de la partenerii prezentați în Raportul de deplasare, scopul economic al acestor cheltuieli”.

Societatea verificată a mai prezentat înscrisuri transmise pe mail de la ... INC și de la doamna ... prin care se confirmă diverse întâlniri cu oameni de afaceri din zonă, fără a prezenta documente justificative prin care să se confirme concluziile și propunerile prezentate de SC X SRL în raportul de deplasare. Analizând cele două mail-uri și concluziile prezentate în raportul de deplasare întocmit de Doamna ..., echipa de inspecție fiscală a constatat că cele două mail-uri provin de la parteneri care nu au fost menționați în raportul de deplasare mai sus amintit.

Echipa de inspecție fiscală a analizat partenerii (clienții respectiv furnizorii) și a constatat că societatea verificată nu a desfășurat sau încheiat contracte cu parteneri din SUA.

Prin adresa .../05.11.2014, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare de la Agenția de turism Sfara Tours SRL Baia Mare cu privire la deplasările efectuate în SUA atât pentru anul 2012 cât și pentru anul 2013, precum și circuitul efectuat în perioada iulie - august 2013.

Agenția de turism a transmis prin mail toate documentele care au stat la baza emiterii facturilor către societatea verificată. Din documentele prezentate vouchere, facturile emise de Happy Tour SRL și SC Ruefa Escape Travel SRL către SC Sfara Tours SRL (ulterior refacturate către SC X SRL) rezulta că toate aceste deplasări au fost efectuate în scop turistic de către asociați. Pe documentele emise de Happy Tour SRL (facturi, vouchere) la denumirea serviciilor sunt prezentate pachetele cu numele persoanelor beneficiare și anume ...

În urma celor prezentate, echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea nu deține documente justificative care să justifice cheltuielile de deplasare în scop economic, cheltuielile fiind efectuate în favoarea asociaților și a membrilor de familie ai acestora, fapt pentru care nu se accepta la deductibilitate, cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în SUA în perioada 12.07.2012 - 12.08.2012 în suma totală de ..., potrivit art.21 alin(1) și alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la

deductibilitate pentru anul 2012, cheltuielile in suma totala de ... lei.

Anul 2013

Fata de cele evidențiate de societate, in urma inspecției fiscale s-au constatat:

1) In luna ianuarie 2008, societatea a achiziționat 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, inregistrate in evidenta contabila pe mijloace fixe cont 213.30000. Conform fisei mijlocului fix, in anul 2013 societatea a calculat si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea cont 681 suma de ...lei. In ceea ce privește achiziția celor doua snowmobile ..., precum si deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea acestora este prezentata la impozitul pe profit punctul 1, anul 2008 al raportului de inspecție fiscala.

2) In luna noiembrie 2011, societatea incheie contractul de inchiriere nr.../30.11.2011 cu Scoala Creștina Filadelfia cu sediul in ..., spațiul închiriat va fi utilizat ca depozit asa cum este prezentat la impozitul pe profit pe anul 2011.

Din copiile facturilor aferente anului 2013, emise de către Scoala Creștina Filadelfia, in denumirea serviciilor înscrise pe facturi reprezintă "inchiriere sala ședința..." si nu spațiu de depozitare potrivit cap.III. "Destinația" din contractul .../30.11.2011 "Spațiul închiriat va fi folosit de chiriaș ca depozit".

Aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila in contul de cheltuieli cu închirierea cont 612 în suma totala de ... lei.

In baza celor prezentate, echipa de inspecție fiscala a considerat că aceste cheltuieli in suma totala de ... lei, nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

3) In perioada 15.07.2013 - 29.07.2013, Domnul ... având calitatea de director general si Doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat pe ruta (circuit) Romania - Austria - Ungaria - Italia - Franta - Spania - Elvetia.

Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in acest circuit pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei (diurna si diverse cheltuieli in valuta, in suma de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion si servicii cazare in suma de ... lei pe baza facturilor emise de agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe conturi de cheltuieli cont 623 si cont 625, suma totala de ... lei;

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in acest circuit pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei (diurna si diverse cheltuieli in valuta, in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion cu taxe aeroport, servicii cazare in suma de ... lei); in evidenta contabila a inregistrat pe contul de cheltuieli cont 623 si cont 625, suma totala de ... lei.

Echipa de inspecție fiscala a solicitat informații cu privire la justificarea cheltuielilor in ceea ce privește deplasarea in acest circuit. Societatea a prezentat un raport de deplasare prin care sunt prezentate următoarele:

- obiectivele acestei deplasări: vizite la furnizori pentru negocierea noilor condiții comerciale;

- activități: au fost vizitați furnizorii ...;
- concluzii: s-au obținut condiții mai bune de pret pe unele grupe de produse;
- s-au extins condiții de plata la unii dintre furnizori;
- au fost negociate comenzi anuale;
- așteptam sa primim acordul de a ridica mărfurile de la noi printr-un transportator recomandat de noi;
- parte din acești furnizori vor trebui schimbați, trebuie sa identificam firme producătoare care sa ambaleze produsele sub marca noastră.

Societatea verificata a mai prezentat trei mail-uri de la societățile ... - Viena, ... - Italia si ... - Viena, prin care acestea confirma vizita lui Domnul ... si Doamna ... la aceste societăți, fara a prezenta documente justificative prin care sa ateste negocierea comenzilor anuale, acorduri sau orice document care sa confirme concluziile prezentate in raport.

Din analiza raportului de deplasare prezentat si aceste mail-uri s-a constatat ca societățile ... - Viena, ... - Viena, ... - Franța nu sunt prezentate in raportul de deplasare ca si furnizori vizitați.

De asemenea, in analiza partenerilor intracomunitari s-a constatat ca societatea verificata a mai desfășurat relații economice si in perioada anterioara cu partenerii prezentați in raportul de deplasare .

Se face mențiunea potrivit căreia, desi in Raportul de deplasare ruta prezentata este Baia Mare - Viena - Roma - Paris, in decontul de deplasare decontat de societate si inregistrat pe contul de cheltuieli este pentru ruta Romania - Ungaria - Germania - Italia - Franta - Spania - Elvetia.

Totodată societatea nu a prezentat documente care sa justifice scopul economic al acestei deplasări, documente care sa confirme concluziile raportului de deplasare prezentat (acorduri, documente privind negocierile comenzilor anuale, etc).

In urma celor prezentate, nu s-au acceptat la deductibilitate, cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in acest circuit in perioada 15.07.2013 - 29.07.2013 in suma totala de ... lei, potrivit art.21 alin(1) si alin.(4) lit.e) si f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

4) Echipa de inspecție fiscala a constatat ca societatea înregistrează in evidenta contabila in contul 625 suma totala de ... lei, având la baza următoarele documente:

- ordinul de deplasare nr..., emis pentru doamna ..., având funcția de director general adjunct, fiind delegata in interes de serviciu la "Baia Mare - Suceava - Arizona", durata deplasării fiind 27.08.2013 - 11.08.2013;
- ordinul de deplasare nr..., emis pentru domnul ..., având funcția de director general, fiind delegat in interes de serviciu la "Baia Mare -Suceava - Arizona", durata deplasării fiind 27.08.2013 - 11.08.2013.

Se face mențiunea ca suma de ... lei, reprezintă contravaloarea a doua bilete de avion parcurs extern, conform facturilor nr.../15.07.2013 si nr.../31.07.2013 emise de emise de Agenția de turism.

Echipa de inspecție fiscala a solicitat societății justificarea acestor

cheltuieli. SC X SRL a precizat urmatoarele "intrucat in perioada 15.07 - 29.07.2013 au intervenit intalniri cu furnizorii de marfa din Europa, intalniri care nu au putut fi amânate, s-a renunțat la deplasarea în SUA atat a domnului ... cat si a doamnei ... pentru perioadele planificate inițial."

Cu toate acestea, contribuabilul considera cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit aferente anului 2013, incalcandu-se astfel prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

5) In perioada 27.08.2013 - 11.09.2013, Domnul ... având calitatea de director general si Doamna ... director general adjunct, s-au deplasat in Statele Unite ale Americii.

Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei si ... euro (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion, servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli de deplasare cont 625 pe baza fiselor de cont, suma totala de ... lei;

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei si ... euro lei (diurna in suma de ... euro echivalentul a ... lei, bonuri diverse ... euro adică echivalentul a ... lei, bonuri diverse in valoare de ... euro, bilet avion, servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli pe baza fiselor de cont, suma totala de ... lei.

Echipa de inspectie fiscala a solicitat informații cu privire la justificarea cheltuielilor in ceea ce privește deplasarea in SUA si anume daca deține alte documente jutisficative fata de deconturile de deplasare.

A fost prezentat un raport de deplasare intocmit de Doamna ... prin care se prezintă in scris obiectivele acestei deplasări „Identificarea oportunităților de dezvoltare a companiei pe piața SUA. Analiza piața piese de schimb auto. Intalniri cu oameni de afaceri din domeniile de interes. Identificare potențiali clienți si flota deținuta in scopul realizării unui plan de dezvoltare a afacerii de piese in SUA”.

Societatea verificata nu a prezentat alte documente care sa justifice cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a solicitat in aceeași nota explicativa, orice document care sa justifice deductibilitatea cheltuielilor de la partenerii prezentați in Raportul de deplasare, scopul economic al acestor cheltuieli.

Pana la data finalizării raportului de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat alte documente care sa justifice cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA in perioada 27.08.2013 - 11.09.2013.

Societatea a mai prezentat inscrisuri transmise pe mail de la ... INC si de la doamna ... prin care se confirma diverse intalniri cu oameni de afaceri din zona, fara a prezenta documente justificative prin care sa se confirme

concluziile si propunerile prezentate de SC X SRL in raportul de deplasare. Analizând cele doua mail-uri si concluziile prezentate in raportul de deplasare intocmit de Doamna ..., echipa de inspectie fiscala a constatat ca cele doua mail-uri provin de la parteneri care nu au fost menționati in raportul de deplasare.

De asemenea, organele de inspectie rețin și aspecte care așa cum susțin, au fost prezentate la impozitul pe profit pe anul 2012.

In urma celor prezentate mai sus, nu s-au acceptat la deductibilitate, cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA in perioada 27.08.2013 - 11.09.2013 in suma totala de ... lei, potrivit art.21 alin(1) si alin.(4) lit.e) si f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

6) In anul 2012, societatea incheie contractul de sponsorizare nr.../29.08.2012, având ca beneficiar Biserica Penticostala Romana Happy Valley, cu sediul in ..., obiectul contractului fiind "sponsorizare pentru desfășurarea activității curente a beneficiarului" pentru perioada 01.08.2012 - 31.12.2013.

Se face mențiunea potrivit căreia, societatea înregistrează in cursul anului 2013, in contul de cheltuieli cu sponsorizarea (fisa contului 658.20100) suma totala de ... lei aferenta acestui contract, incalcandu-se astfel conform prevederilor art.4 din Legea nr.32/19.05.1994 privind sponsorizarea .

In concluzie, în urma celor prezentate, nu s-au acceptat la deductibilitate, cheltuielile in suma totala de ... lei pentru anul 2013.

In consecința, debitul stabilit suplimentar reprezentând impozit pe profit, reprezintă un debit cert si exigibil către bugetul de stat, acesta fiind in suma totala de ... lei.

La debitul stabilit suplimentar, reprezentând impozit pe profit in suma totala de ... lei, echipa de inspectie fiscala a calculat dobânzi de intarziere in suma totala de ... lei si penalități de intarziere in suma totala de ... lei.

Obligația fiscală privind impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

Perioada verificata: 01.01.2008 - 31.12.2013.

Fata de cele evidențiate de societate, echipa de inspectie fiscala a constatat următoarele:

1) In anul 2008, societatea a efectuat achiziții intracomunitare constând in 2 snowmobile ... in suma totala de ... lei, fiind inregistrate ca mijloace fixe in evidenta contabila.

Detalii in ceea ce privește achiziția celor doua snowmobile ..., precum si destinația utilizării acestora a fost prezentata la impozitul pe profit pe anul 2008 al raportului de inspectie fiscala.

In urma celor prezentate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca achiziția celor 2 snowmobile ... a fost făcuta in scopul personal al asociațiilor societății motiv pentru care suma de ... lei a fost considerata ca si dividend.

2. a) In perioada 12.07.2012 - 12.08.2012, Domnul ... având calitatea de director general si Doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat in

Statele Unite ale Americii.

Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr.../31.08.2012 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion si servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli cont 625, suma totala de ... lei.

- decontul de deplasare nr.../31.08.2012 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion cu taxe aeroport, servicii cazare in suma de de ... lei); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli de deplasare cont 625, suma totala de ... lei.

b) In perioada 15.07.2013 - 29.07.2013, Domnul ... având calitatea de director general si doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat pe ruta (circuit) Romania - Austria - Ungaria - Italia - Franta - Spania - Elvetia.

Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in acest circuit pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei (diurna si diverse cheltuieli in valuta, in suma de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion si servicii cazare in suma de ... lei, pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe conturi de cheltuieli cont 623 si cont 625, suma totala de ... lei.

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in acest circuit pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei (diurna si diverse cheltuieli in valuta, in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion cu taxe aeroport, servicii cazare in suma de ... lei); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli cont 623 si cont 625, suma totala de ... lei.

c) Societatea înregistrează in evidenta contabila, respectiv in contul 625 suma totala de ... lei, având la baza următoarele documente:

- ordinul de deplasare nr... emis pentru doamna ..., având funcția de director general adjunct, fiind delegata in interes de serviciu la "Baia Mare-Suceava-Arizona", durata deplasării fiind 27.08.2013-11.08.2013;

- ordinul de deplasare nr.25.02, emis pentru domnul ..., având funcția de director general, fiind delegat in interes de serviciu la "Baia Mare-Suceava-Arizona", durata deplasării fiind 27.08.2013-11.08.2013.

Se face mențiunea potrivit căreia, suma de ... lei, reprezintă contravaloarea a doua bilete de avion parcurs extern, conform facturilor emise de societatea Sfara Tours, nr.../15.07.2013 si nr.../31.07.2013.

Echipa de inspecție fiscala a solicitat societății justificarea acestor cheltuieli, societatea precizând că "intrucat in perioada 15.07 - 29.07.2013 au intervenit intalniri cu furnizorii de marfa din Europa, intalniri care nu au putut fi amânate, s-a renunțat la deplasarea SUA atat a domnului ... cat si a doamnei ... pentru perioadele planificate inițial".

d) In perioada 27.08.2013 - 11.09.2013, Domnul ... având calitatea de director general si Doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat in

Statele Unite ale Americii.

Societatea verificata a intocmit:

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Doamna ..., in suma totala de ... lei si ... euro (diurna in suma de ... euro, echivalentul a ... lei si bilet avion, servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli de deplasare cont 625 pe baza fiselor de cont, suma totala de ... lei;

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile in ceea ce privește deplasarea in SUA pentru Domnul ..., in suma totala de ... lei si ... euro lei (diurna in suma de ... euro echivalentul a ... lei, bonuri diverse ... euro adică echivalentul a ... lei, bonuri diverse in valoare de ... euro, bilet avion, servicii cazare in suma de de ... lei pe baza facturilor emise de Agenția de turism); in evidenta contabila a inregistrat pe cheltuieli pe baza fiselor de cont, suma totala de ... lei.

Prin adresa nr.../05.11.2014, echipa de inspecție fiscala a solicitat informații suplimentare de la Agenția de turism Sfara Tours SRL Baia Mare, cu privire la deplasările efectuate in SUA atat pentru anul 2012 cat si pentru anul 2013, precum si circuitul efectuat in perioada iulie-august 2013).

Agenția de turism a transmis prin mail toate documentele care au stat la baza emiterii facturilor către societatea verificata. Din documentele prezentate vouchere, facturile emise de Happy Tour SRL si SC Ruefa Escape Travel SRL către SC Sfara Tours SRL, ulterior refacturate către SC X SRL, rezulta ca toate aceste deplasări au fost efectuate in scop turistic de către asociați. Pe documentele emise de Happy Tour SRL, la denumirea serviciilor sunt prezentate pachetele cu numele persoanelor beneficiare si anume ...

In urma celor prezentate, echipa de inspecție fiscala a considerat ca deplasările prezentate mai sus nu au fost efectuate in scop economic ci scop turistic in folosul asociaților.

Tinand cont de cele prezentate la punctele 1 si 2, suma totala de ... lei a fost tratata de echipa de inspecție fiscala ca si dividend, potrivit art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Astfel, potrivit art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, echipa de inspecție fiscala a calculat pentru suma de ... lei, impozit pe dividende in suma de ... lei.

La debitul stabilit suplimentar, reprezentând impozit pe dividende in suma totala de ... lei, au fost calculate dobânzi de intarziere in suma totala de ... lei si penalități de intarziere in suma totala de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. IMPOZIT PE PROFIT

1. Cu privire la suma de ... lei reprezentând contravaloare prestări de servicii, cauza supusă soluționării este dacă această sumă este deductibilă fiscal în condițiile în care societatea a înregistrat aceste cheltuieli în alt an fiscal decât în cel în care serviciile au fost efectiv prestate.

În fapt, SC X SRL a înregistrat în luna aprilie 2008 cheltuieli deductibile, în baza facturilor în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare cheltuieli de manipulare la depozitul din Austria al societății afiliate X GmbH efectuate în anul precedent, respectiv anul 2007.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei înregistrată de societate ca și cheltuială deductibilă în anul 2008, aferentă anului fiscal precedent, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Reguli generale.

(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. (...)”

În conformitate cu prevederile legale citate, la stabilirea profitului impozabil aferent unui an fiscal se iau în calcul doar veniturile și cheltuielile aferente aceluși an fiscal.

Prevederile pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Astfel, cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar contribuabilul ar urma să depună declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

De asemenea, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările 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.”

Totodată, potrivit OMFP nr.1.752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 6 Principii contabile generale:

45. *“Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.”*

și Secțiunea 7 Reguli de evaluare:

63. *“(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.*

(2) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;

b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării gresite a evenimentelor și fraudelor.

(...)

(4) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

(5) În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.”

Respectând principiul independenței exercițiului, în contul de profit și pierdere aferent unui an, se cuprind doar veniturile și cheltuielile aferente aceluși exercițiu financiar iar, corectarea erorilor contabile se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea a înregistrat în anul fiscal 2008 ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli aferente anului fiscal 2007, pe motiv că, suma de ... lei provine din facturile fiscale emise de X GmbH la data de 16.04.2008, adică în cursul exercițiului financiar al anului 2008.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia, având în vedere data emiterii facturilor, cheltuielile cu prestările de servicii nu puteau să fie

înregistrate decât în evidența contabilă a anului 2008 și nicidecum în evidența de pe anul anterior, chiar dacă suma rezultată din facturi ar face referire la servicii prestate în anul 2007, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, din următoarele motive:

- SC X SRL, în calitate de beneficiar a încheiat cu SC X GmbH, în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii nr.../28.12.2006, prin care prestatorul se obligă să presteze servicii de colectare, depozitare și manipulare colete, în folosul beneficiarului;

La capitolul IV Prețul contractului, se precizează că prestatorul îndeplinește serviciile menționate pentru tariful de 80 eur/h de muncă iar, plata serviciilor prestate se face lunar în baza facturii emise de prestator, la care se anexează un desfășurător cuprinzând orele de muncă, semnat de beneficiar;

Astfel, societatea avea posibilitatea înregistrării cheltuielilor cu serviciile pentru care nu s-au primit facturile, dar care au fost executate, să le înregistreze în contabilitate pe măsura efectuării lor pe baza situațiilor emise de către prestator (*desfășurător cuprinzând orele de muncă*) sau a altor documente care atestă prestarea serviciilor conform obiectului contractului.

- Cheltuielile și veniturile aferente exercițiului financiar se înregistrează la perioada la care se referă potrivit “Principiului independenței exercițiului”.

- Totodată, pentru ca rezultatul exercițiului să fie corect stabilit trebuie ca până la închiderea situațiilor financiare să se urmărească și să se înregistreze toate cheltuielile și veniturile. Dacă s-au depus situațiile financiare și nu se mai pot face înregistrări în anul fiscal 2007, se înregistrează sumele reprezentând cheltuieli și venituri în cont 117 “Rezultatul reportat”.

Astfel, societatea avea posibilitatea corectării rezultatului financiar al anului 2007 pe seama rezultatului reportat, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În speța, neacceptarea cheltuielilor în anul 2008 nu excludea posibilitatea corectării rezultatului exercițiului financiar al anului anterior însă, perioada în cauză este prescrisă în conformitate cu prevederile legale referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale.

În concluzie, prin înregistrarea în anul fiscal 2008 a contravalorii cheltuielilor de manipulare la depozitul din Austria al societății afiliate X GmbH, aferente anului fiscal precedent, societatea a încălcat “Principiul independenței exercițiului” și ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a contravalorii prestațiilor de servicii.

2. Referitor la cheltuiala cu amortizarea în sumă de ... lei aferentă achizițiilor intracomunitare a două snowmobile ..., cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere, în

condițiile în care nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în luna ianuarie 2008, SC X SRL a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri constând în două snowmobile ..., în sumă totală de ... lei, fiind înregistrate ca mijloace fixe în evidența contabilă.

Societatea a calculat și înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de ... lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, astfel:

- ... lei - în anul 2008
- ... lei - în anul 2009
- ... lei - în anul 2010
- ... lei - în anul 2011
- ... lei - în anul 2012
- ... lei - în anul 2013.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste bunuri nu au fost achiziționate în folosul activității economice a societății, fapt pentru care nu au fost acceptate la deducere cheltuielile cu amortizarea, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 prevede:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“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.”

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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 art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului

cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Prin contestația formulată, societatea arată că s-a reținut în mod greșit de către organele de inspecție fiscală că aceste achiziții nu au fost efectuate în folosul economic al societății, ci în folosul personal al asociaților.

De asemenea, susține faptul că, scopul pentru care s-a decis achiziționarea celor două snowmobile are o dublă natură, pe de o parte pentru acțiuni de motivare salariați și pentru care beneficiază de deductibilitate limitată conform art.21 alin.(3) lit.c) care se referă la cheltuielile sociale deductibile în limita unei cote de până la 2% din fondul de salarii, iar pe de altă parte, pentru acțiuni de fidelizare clienți ai societății, în sezonul rece, pe pârtiile de schi de la Cavnic și Izvoare situate în apropierea sediului social al contribuabilului și pentru care are dreptul de a deduce cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, precum și cheltuielile de marketing și promovare, conform art.21 alin.(2) lit.d) și i) din Codul fiscal.

În baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile efectuate de societate cu bunurile achiziționate, în cheltuieli făcute în favoarea asociaților, nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

- prevederile pct.43 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

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

Se reține că la reîncadrarea cheltuielilor ca fiind făcute în favoarea asociaților, nedeductibile la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, din informațiile primite de la

societate nu a rezultat că snowmobilele sunt utilizate așa cum sunt menționate în nota explicativă.

Astfel, deși persoana impozabilă susține că cele două snowmobile ... au fost achiziționate pentru acțiuni de motivare salariați și fidelizare clienți, fiind puse la dispoziția salariaților cu rezultate deosebite, nominalizați de șefii de departamente și a clienților nominalizați de directorii de vânzări și sucursale, din fișierele primite, s-a constatat că în pozele atașate, SC X SRL apare ca sponsor, dar snowmobile nu apar ca fiind folosite la evenimentele prezentate, iar în invitațiile atașate "Raliul Zăpezii" sunt precizate acțiuni privind promovarea noului "model Mercedes ML", activitatea de comercializare a produselor autovehicule, marca Mercedes fiind desfășurată pe societatea SC X & CO SRL, care nu face obiectul inspecției fiscale parțiale.

De asemenea, s-a reținut că au fost verificate prin sondaj contractele de muncă, în conținutul acestora nefiind menționate acțiuni de motivare a salariaților și nici acte adiționale înregistrate la ITM Maramureș în acest sens; totodată, nici în contractul colectiv de muncă nu sunt menționate acțiuni de motivare a salariaților.

Referitor la cheltuielile cu achiziția intracomunitară a celor două snowmobile ..., se reține că prin contestația formulată, societatea ajunge la concluzia că acestea sunt deductibile ca urmare a unei interpretări forțate a temeiului legal, respectiv, deși citează prevederile art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, conform căruia "(3) *Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)*

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

concluzia este că aceste snowmobile considerate de societate ca fiind achiziționate pentru acțiuni de motivare a salariaților, nu sunt deductibile fiscal întrucât nu se încadrează în categoria cheltuielilor sociale cu

deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil, prevăzute expres de articolul de lege menționat.

Prin HG nr.1620/29.12.2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2010, s-au aprobat prevederile:

“33^1. Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal.”

Ca urmare, chiar și în cazul în care, în contractele individuale sau contractul colectiv de muncă ar fi fost menționate acțiuni de motivare a salariaților, prevederea referitoare la alte cheltuieli de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități, efectuate în baza contractului colectiv de muncă, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art.21 alin.(3) lit. c) din Codul fiscal, intră în vigoare începând cu data de 01.01.2010, nefiind incidente achizițiilor efectuate de către societate în anul 2008.

Totodată, nici încadrarea cheltuielilor cu achiziția intracomunitară a celor două snowmobile ... în categoria cheltuielilor efectuate în scopul popularizării numelui societății, precum și a cheltuielilor de marketing și promovare nu este favorabilă SC X SRL, întrucât cheltuielile cu achiziția snowmobilelor considerate de societate ca fiind achiziționate pentru acțiuni de fidelizare a clienților societății, nu se încadrează în prevederile art.21 alin.(2) lit.d) și i) din Codul fiscal, potrivit cărora:

“(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;(...)

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii; (...).”

Potrivit prevederilor legale enunțate sunt cheltuieli de reclamă și publicitate cheltuielile efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor în baza unui contract scris precum și acordarea în cadrul unor campanii publicitare de mostre pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor.

De asemenea, textul de lege al art.21 alin.(2) litera i) se referă la anumite tipuri de cheltuieli, or societatea nu a făcut dovada organizării unor astfel de activități așa cum sunt ele expres prevăzute de lege.

Având în vedere cele reținute și în condițiile în care documentele existente la dosarul contestației și argumentele prezentate nu sunt de natură a proba că snowmobilele au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu bunurile achiziționate în favoarea asociaților.

3. Cu privire la suma de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor cu cazarea pentru deplasarea externă, înregistrate fără a avea la bază documente justificative și în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei și susținerile contestatoarei nu rezultă o altă situație de fapt decât cea redată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, la nivelul anului 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu cazarea pentru deplasările externe efectuate de șoferi, gestionari, șeful de biroului cumpărări și a directorului compartiment transport.

Documentele justificative în baza cărora s-au înregistrat aceste cheltuieli sunt deconturile de cheltuieli de deplasare externă.

Cazarea externă acordată salariaților s-a calculat la nivelul de 75% din plafonul de cazare, fără să prezinte documente justificative în acest sens.

În urma verificării tuturor ordinelor de deplasare externă, organele de inspecție fiscală au arătat următoarele:

- conform anexei "Situația privind deconturile de deplasare externă a șoferilor, gestionarilor, a șefului de birou cumpărări, a directorului compartiment transport" în care sunt înscrise aceste deconturi, cheltuielile privind cazarea externă s-a acordat de către societate fără a deține documente justificative în acest sens;
- numai ordinele de deplasare de la X SRL către X GmbH (persoana afiliată) sunt ștampilate de partenerul intracomunitar;
- deconturile de deplasare, deși au anexate ordinele de deplasare, acestea nu sunt semnate de către beneficiar, în speța conducătorul auto, gestionar, șef birou cumpărări, director compartiment transport;
- în dispozițiile de plată aferente deconturilor de deplasare, scopul plății reprezintă "avans spre decontare" deși plățile reprezintă cheltuieli externe efectuate înainte cu aproximativ 45 - 60 de zile;
- prin sondaj s-au confruntat dispozițiile de plată cu contractele individuale de muncă, constatându-se că aceste dispoziții de plată nu au fost semnate de către șoferii respectivi.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au reținut că în aceste documentele nu au fost completate toate rubricile cerute de formular, ceea ce îl decade din calitatea de document justificativ.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu cazarea pentru deplasările externe efectuate de către salariații societății, considerând că au fost încălcate prevederile art.5 alin.(1) lit.b), art.9 alin.(3) și art.12 alin.(2) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.(...)”

Potrivit prevederilor alin.(4) al aceluiași articol:

“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; (...)”

coroborate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

“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.”

și a precizărilor pct.2 alin.(2) din OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile:

“(...) 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”.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.9 alin.(3) din HG nr.518/1995 privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“În situația în care cazarea nu poate fi asigurată la unități hoteliere sau altele asemenea, personalul poate să închirieze și locuințe, însă cu plata unei sume în limita a 75% din plafonul de cazare.”,

ale art.12 alin.(2) și alin.(3) din același act normativ, potrivit cărora:

“(2) Justificarea sumelor cheltuite în valută, cu excepția celor reprezentând drepturile de diurnă, se face pe bază de documente și se aprobă de către conducătorii unităților trimițătoare; (...).

(3) În situația în care în unele țări, potrivit practicii existente pe plan local, nu se eliberează documente sau acestea sunt reținute de către autorități, sumele cheltuite se justifică pe bază de declarație dată pe propria răspundere.

În țările în care România are reprezentanțe, declarația se confirmă de către aceste reprezentanțe, dacă pentru obținerea acestei confirmări nu sunt necesare cheltuieli de deplasare.”,

precum și prevederile art.17 alin.(1) din același act normativ, care precizează:

“Se recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art.16 alin.(1), precum și fundațiilor, asociațiilor și altor asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri.”

Ca atare, regula generală de justificare a sumelor cheltuite în valută, cu excepția diurnei, deci și a cheltuielilor cu cazarea în străinătate în interes de serviciu, este aceea că justificarea se face pe bază de documente legale aprobate de conducerea societății (facturi, chitanțe, contracte, etc.) față de care este prevăzută și situația specială în care aceste cheltuieli pot fi justificate pe baza declarațiilor date pe propria răspundere de către salariați, dar numai pentru acele țări în care potrivit practicii existente pe plan local nu se eliberează documente de cazare sau acestea au fost reținute de autorități, situație ce nu se justifică în cazul de față.

Ca urmare, dacă ar fi permisă justificarea cheltuielilor pe bază de declarație pe proprie răspundere, întrucât țara noastră are deschise reprezentanțe în Austria - la Viena, Germania - la Berlin, Italia - la Milano, Olanda - la Haga, Polonia - la Varșovia, Serbia - la Belgrad, Slovacia - la Bratislava, Ungaria - la Budapesta, era necesară confirmarea de către aceste autorități a declarațiilor date de salariați cu privire la cazare.

Prin contestație, petenta susține că organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că societatea nu deține documente justificative pentru deducerea cheltuielilor de deplasare externă a diferiților salariați.

Potrivit prevederilor art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Art.64 *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

Art.65 *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Se reține faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente justificative privind sumele cheltuite în valută cu cazarea salariaților, respectiv nu au fost anexate aceste declarații pe propria răspundere semnate de către titularii sumelor în valută, vizate de reprezentanțele române și nici alte documente din care să rezulte concret durata și locația exactă a cazării în aceste țări a salariaților, respectiv deconturile de cheltuieli pentru deplasări externe și ordinele de deplasare.

Astfel, în lipsa documentelor justificative de cazare și în situația în care petenta nu a prezentat dovezi obiective în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se reține ca legală măsura de reîncadrare a

cheltuielilor cu cazarea ca făcând parte din categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

4. În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând cheltuieli din reevaluarea/deprecierea imobilelor situate în localitățile Recea și Baia Mare, înregistrate în evidența contabilă în contul de cheltuieli 681.3 “Cheltuieli de exploatare depreciere imobilizări” și neacceptate la deducere de către organele de inspecție fiscală, prin contestație, petenta arată că înțelege să nu conteste această constatare a organelor de inspecție fiscală.

5. Cu privire la suma de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor cu chiria facturată de către Școala Creștină Filadelfia din ..., în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei, nu a rezultat necesitatea închirierii spațiului respectiv și utilizarea efectivă în interesul activității sale.

În fapt, SC X SRL, în calitate de chiriaș, a încheiat cu Școala Creștină Filadelfia, în calitate de proprietar, contractul de închiriere sală din imobil nr.../30.11.2011, contract încheiat pe o perioadă de 13 luni, începând cu data de 02.12.2011 cu posibilitatea de fi prelungit, prețul contractului fiind de ... euro/lună, iar conform actului adițional nr.../2012, începând cu data de 01.10.2012, chiria a fost de ... euro/lună.

În baza acestui contract, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 “Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma de ... lei, sumă pe care a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent perioadei anilor 2011 - 2013, astfel:

- ... lei - aferentă anului 2011
- ... lei - aferentă anului 2012
- ... lei - aferentă anului 2013.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli cu chiria nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, aceasta fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 “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.(...)”

Art.21 “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. (...)”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că la calculul profitului impozabil sunt considerate deductibile, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații referitoare la scopul încheierii acestui contract. Prin nota explicativă, directorul economic a specificat faptul că “spațiul închiriat a fost utilizat pentru depozitarea temporară a mărfurilor comercializate de sucursalele Bacău, Iași, Botoșani și Neamț ale SC X SRL. Mărfurile respective se transportau de la depozitul central Baia Mare până la Suceava, la locația respectivă avea loc descărcarea lor, urmând a fi încărcate pe mașinile de distribuție arundate sucursalelor respective”.

Totodată, s-a reținut că societatea deține în localitatea Suceava un imobil cu o suprafață utilă totală de 339,9 mp, format din parter cu o suprafață totală de 182,41 mp din care: magazin + circulație verticală 54,7 mp, depozit 112,7 mp, (...), respectiv etaj cu o suprafață totală de 157,53 mp din care: (...).

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații cu privire la motivul pentru care a fost încheiat contractul de închiriere, în condițiile în care societatea deținea spații de depozitare. Prin nota explicativă, directorul economic s-a rezumat la a arăta că “spațiile de depozitare din Suceava au fost și sunt utilizate la maxim de către sucursala SC X Suceava”.

Din facturile emise de către Școala Creștină Filadelfia din Suceava, denumirea serviciilor înscrise pe facturi reprezintă închiriere sală ședință, respectiv chirie sală ședințe, și nu spațiu de depozitare conform mențiunii din contractul de închiriere.

De asemenea, s-a reținut că pe site-ul oficial al Școlii Creștine Filadelfia din Suceava, până la data de 09.09.2014, societatea comercială X SRL este menționată ca și sponsor.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

Iar potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea închirierii spațiului

și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

6. Cu privire la suma de ... lei, cauza supusă soluționării o constituie deductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat documente din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în anul 2012, SC X SRL a încheiat contractul de sponsorizare nr.../29.08.2012, având ca beneficiar Biserica Penticostală Română Happy Valley, cu sediul în ..., obiectul contractului fiind “sponsorizare pentru desfășurarea activității curente a beneficiarului” pentru perioada 01.08.2012 - 31.12.2013.

În baza acestui contract, societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli cu sponsorizarea, suma totală de ... lei, sumă pe care a considerat-o deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent perioadei anilor 2012 - 2013, astfel:

- ... lei - aferentă anului 2012
- ... lei - aferentă anului 2013.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu sponsorizarea, fiind încălcate prevederile art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea .

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr.334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

- 1. 3 la mie din cifra de afaceri;*
- 2. 20% din impozitul pe profit datorat.”*

Conform prevederilor art.4 din Legea nr.32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Poate fi beneficiar al sponsorizării:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;”

Se reține că societatea contestatoare nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, conținutul contestației cuprinzând în esență mențiunea potrivit căreia, organele de inspecție fiscală au concluzionat că activitățile beneficiarului nu s-ar desfășura în România, pentru simplul fapt că beneficiarul are sediul în ... - SUA. Susținerea petentei fără a fi prezentat niciun document în sprijinul acestor aprecieri nu este suficientă.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale aplicabile în speță și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei.

7. Cu privire la suma de ... lei, reprezentând contravaloare TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au trecut în categoria cheltuielilor nedeductibile, cheltuielile generate de TVA înregistrată pe cheltuieli, aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile.

În fapt, conform evidenței contabile, a Declarației cod 101 pentru impozitul pe profit aferent anului 2010, societatea a înregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile pentru care a colectat TVA în sumă de ... lei.

În luna februarie 2011, TVA colectată a fost înregistrată în contul 635.0500, fiind considerată cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2011.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ... lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă depășirii cheltuielilor de protocol pentru perioada 01.01.2010 - 30.09.2010, motiv pentru a fost tratată ca o cheltuială nedeductibilă la calcul impozitului pe profit, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile HG nr.44/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”, coroborate cu prevederile HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

Pct.14 *“ În sensul art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal:*

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și în cazul microîntreprinderilor;”

Pct.23 *“In sensul art.21 alin.(1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: (...)*

b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prorataei, în conformitate cu prevederile titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată» din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;”

Din textele de lege citate, se reține că 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.

Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată înregistrată pe cheltuieli, în situația în care este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată, punctul de vedere al petentei este că își susține aceleași explicații oferite la litera b) punct 2.1. din contestație.

Astfel, petenta invocă faptul că, recalificarea cheltuielilor de reclamă și publicitate efectuate de societate în anul 2012 ca fiind cheltuieli de protocol este greșită și nelegală. Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de scopul acestor cheltuieli, și anume de faptul că aceste servicii de restaurant, catering sau bar au fost achiziționate în contextul organizării unor evenimente de promovare a companiei și sunt indisolubil legate de acele evenimente.

Se constată că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, neavând legătură cu motivele pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile respective.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile art.64 și

65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art.64 *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

Art.65 *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”,*

în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente motivului pentru care organele fiscale nu au admis la deducere cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile, înregistrată pe cheltuieli, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru suma de ... lei.

8. Cu privire la suma de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile înregistrate de contestatoare în evidența contabilă ca și cheltuieli deductibile integral sunt cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată la calculul profitului impozabil sau dacă acestea se încadrează în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate.

În fapt, în cursul anului 2012, societatea a organizat diferite evenimente, înregistrând în evidența contabilă cheltuieli deductibile, în baza următoarelor facturi:

- factura nr../17.09.2012 emisă de SC A SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii restaurant, conform contractului nr../10.09.2012 (candy bar, bar ceai, bar fresh-uri);

- factura nr../19.09.2012 emisă de SC B SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând servicii catering pentru eveniment Oradea;

- factura nr../14.12.2012 emisă de SC C SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând organizare eveniment bilanț 2012 în data de 18.12.2012, conform contractului nr../13.12.2012 (menu restaurant Romanita constând în gustare rece, caldă și preparate de post);

- factura nr../17.12.2012 emisă de SC D SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând organizare eveniment Crăciun în familie în data de 17.12.2012, în baza contractului nr../07.12.2012 și anexa aferentă contractului (coffe break și eveniment Veneția - cina bufet suedez).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli legate de evenimentele în cauză au fost considerate cheltuieli de reclamă publicitate deductibile la calculul profitului impozabil, contrar prevederilor art.21 alin.(3)

lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, societatea avea obligația de a înregistra în contul de cheltuieli de protocol suma de ... lei și să țină cont de deductibilitatea cheltuielilor cu protocolul în limita de 2% la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor legale.

Întrucât, la nivelul anului 2012, conform declarației privind impozitul pe profit cod 101 și a registrului de evidență fiscală, societatea a depășit limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, suma de ... lei nu a fost acceptată la deductibilitate, organele de inspecție fiscală procedând la recalcularea impozitului pe profit.

În drept, în materia impozitului pe profit, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Conform textului de lege citat, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Mai mult, art.21 alin.2 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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;”

Așadar, cheltuielile de reclamă și publicitate sunt cheltuielile care se efectuează în scopul realizării de venituri, în scopul popularizării societății, produselor și serviciilor acesteia.

Totodată, la art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Se reține astfel că, art.11 alin.(1) din Codul fiscal, consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de

vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că, recalificarea cheltuielilor de reclamă și publicitate efectuate de societate în anul 2012 ca fiind cheltuieli de protocol este greșită și nelegală. Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de scopul acestor cheltuieli, și anume de faptul că aceste servicii de restaurant, catering sau bar au fost achiziționate în contextul organizării unor evenimente de promovare a companiei și sunt indisolubil legate de acele evenimente.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la evenimentele organizate, respectiv eveniment Oradea, eveniment bilanț 2012 și Crăciun în familie. Prin nota explicativă, s-a specificat faptul că “anexat găsiți lista persoanelor invitate, ... invitațiile au fost trimise prin poștă sau personal, persoanelor respective. Din aceste persoane niciuna nu are calitatea de salariat al X SRL, toate sunt din cadrul instituțiilor cu care colaborăm sau din cadrul clienților noștri. (...)”.

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile efectuate de societate cu serviciile achiziționate (servicii de restaurant, catering sau bar) și acordate cu titlu gratuit participanților la evenimentele mai sus enumerate, la operațiuni de protocol, cheltuieli cu deductibilitate limitată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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:

“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.”

Conform prevederilor legale citate, cheltuielile de protocol sunt deductibile limitat la calculul profitului impozabil în funcție de cota 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.

La punctul 39 din același act normativ, sunt definite cheltuielile de protocol drept cheltuieli *“ocasionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;”*

Având în vedere cele menționate, cheltuielile cu serviciile de restaurant și catering, oferite cu titlu gratuit participanților la aceste evenimente, se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol.

Totodată, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au acceptat la deducere cheltuielile efectuate de societate în cadrul evenimentelor de promovare a companiei, de publicitate și marketing, însă nu au fost acceptate la deducere cheltuielile efectuate ulterior în cadrul recepțiilor.

Astfel, afirmația societății contestatoare potrivit căreia cheltuielile cu aceste servicii de restaurant, catering sau bar se încadrează în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece aceste cheltuieli, conform definiției mai sus enunțate, se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol.

Or, cheltuielile de reclamă și publicitate sunt cele prevăzute de legiuitor, conform prevederilor legale invocate anterior, respectiv cheltuielile care se efectuează în scopul popularizării societății, produselor și serviciilor acesteia și nu servicii de restaurant, catering sau bar, precum și cină și masă festivă.

Concluzionând, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală nu au refuzat deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate, ci doar au încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli de protocol care, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, au deductibilitate limitată.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că organele de inspecție fiscală au analizat cheltuielile de protocol ale societății din anul 2012, având în vedere Declarația de impozit pe profit și Registrul de evidență fiscală, și întrucât societatea a depășit limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, se reține ca întemeiată și legală măsura organelor de inspecție fiscală de a reîntregi baza impozabilă de calcul a impozitului pe profit cu cheltuielile în sumă de ... lei, încadrate în categoria cheltuielilor de protocol cu deductibilitate limitată.

9. Referitor la cheltuielile cu deplasările în străinătate (SUA) în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o reprezintă deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În perioada 12.07.2012 - 12.08.2012, domnul ..., director general și doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat în Statele Unite ale

Americii.

Societatea a întocmit:

- decontul de deplasare nr.../31.08.2012 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în SUA pentru doamna ..., în sumă totală de ... lei (diurnă în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion și servicii cazare în sumă de de ... lei, în baza facturilor emise de agenția de turism).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ... lei.

- decontul de deplasare nr.../31.08.2012 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în SUA pentru domnul ..., în sumă totală de ... lei (diurnă în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei, bilet avion, taxe aeroport și servicii cazare în sumă de ... lei, în baza facturilor emise de agenția de turism).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind efectuate în favoarea asociaților și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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 prevede:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

"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."

Potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că, cei doi salariați nu au întreprins această călătorie în scop personal sau turistic în virtutea calității de asociați pe care o dețin, ci s-au deplasat în SUA în scop de afaceri pentru identificarea unor oportunități de dezvoltare a companiei pe piața nord-

americană, exercitându-și atribuțiile de administratori și directori/salariați ai companiei.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la justificarea cheltuielilor în ceea ce privește deplasarea în SUA și alte documente justificative față de deconturile de deplasare.

A fost prezentat un raport de deplasare întocmit de doamna Doamna ... prin care se prezintă în scris obiectivele acestei deplasări “Identificarea oportunităților de dezvoltare a companiei pe piața SUA. Analiză piață piese de schimb auto, analiză competiție. Au avut loc întâlniri în diverse orașe Phoenix, Charlotte, Washington, New York”.

De asemenea, au fost prezentate înscrisuri transmise pe mail de la ...INC și de la doamna ... prin care se confirmă diverse întâlniri cu oameni de afaceri din zonă, fără însă a prezenta documente justificative prin care să se confirme concluziile și propunerile prezentate de SC X SRL în raportul de deplasare. Analizând cele două mail-uri și concluziile prezentate în raportul de deplasare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili o corelație între cele două mail-uri și partenerii menționați în raportul de deplasare, precum și concretizarea vreunor parteneriate cu investitori americani.

Totodată, cu adresa ../05.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la Agenția de Turism Sfara Tours SRL Baia Mare cu privire la deplasările efectuate în SUA.

Agenția de turism a transmis prin mail toate documentele care au stat la baza emiterii facturilor către societatea contestatoare, respectiv vouchere și facturi emise de SC Happy Tour SRL și SC Ruefa Escape Travel SRL către SC Sfara Tours SRL (ulterior refacturate către SC X SRL) din care rezultă că toate aceste deplasări au fost efectuate în scop turistic de către asociați. Pe documentele emise de SC Happy Tour SRL, la denumirea serviciilor sunt prezentate pachetele cu numele persoanelor beneficiare și anume ...

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile cu deplasările în străinătate efectuate de societate, în cheltuieli făcute în favoarea asociaților, cheltuielile efectuate în acest scop fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

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

- prevederile pct.43 și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

Pct.43 *“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: (...)*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Pct.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.”*

Se reține că la reîncadrarea cheltuielilor ca fiind făcute în favoarea asociațiilor, nedeductibile la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, informațiile primite de la societate și documentele existente la dosarul cauzei, nu au justificat cheltuielile de deplasare în scop economic, așa cum susține contestatoarea.

După cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei și din precizările organului de inspecție fiscală, aceste cheltuieli sunt efectuate de către asociați în interesul propriu. Mai mult decât atât, susținerile organelor de inspecție fiscală nu sunt combătute de către societate cu documente doveditoare.

Prin urmare, se reține că simpla procurare a serviciilor facturate de agenția de turism nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii, contestatoarea fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile și nu în scop personal.

Efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative, care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal a fost respinsă la deducere suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu deplasările efectuate în folosul personal al asociațiilor firmei.

10. Referitor la cheltuielile cu deplasările în străinătate (SUA) în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o reprezintă deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care petenta nu aduce dovezi

din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În perioada 27.08.2013 - 11.09.2013, domnul ..., director general și doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat în Statele Unite ale Americii.

Societatea a întocmit:

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în SUA pentru doamna ..., în sumă totală de ... lei și ... euro (diurnă în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei și bilet avion, servicii cazare în sumă de ... lei, pe baza facturilor emise de Agenția de turism).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ... lei.

- decontul de deplasare nr.../12.09.2013 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în SUA pentru domnul ..., în sumă totală de ... lei și ... euro lei (diurnă în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei, bonuri diverse ... euro adică echivalentul a ... lei, bonuri diverse în valoare de ... euro, bilet avion, servicii cazare în sumă de de ... lei, pe baza facturilor emise de Agenția de turism).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind efectuate în favoarea asociațiilor și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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 prevede:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"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."

Potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că, cei doi salariați nu au întreprins această călătorie în scop personal sau turistic în virtutea calității de asociați pe care o dețin, ci s-au deplasat în SUA în scop de afaceri pentru identificarea unor oportunități de dezvoltare a companiei pe piața nord-americană, exercitându-și atribuțiile de administratori și directori/salariați ai companiei.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la justificarea cheltuielilor în ceea ce privește deplasarea în SUA și alte documente justificative față de deconturile de deplasare.

A fost prezentat un raport de deplasare întocmit de doamna Doamna ... prin care se prezintă în scris obiectivele acestei deplasări “Identificarea oportunităților de dezvoltare a companiei pe piața SUA. Analiză piață piese de schimb auto, analiză competiție. Au avut loc întâlniri în diverse orașe Phoenix, Charlotte, Washington, New York”.

De asemenea, au fost prezentate înscrisuri transmise pe mail de la ... INC și de la doamna ... prin care se confirmă diverse întâlniri cu oameni de afaceri din zonă, fără însă a prezenta documente justificative prin care să se confirme concluziile și propunerile prezentate de SC X SRL în raportul de deplasare. Analizând cele două mail-uri și concluziile prezentate în raportul de deplasare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili o corelație între cele două mail-uri și partenerii menționați în raportul de deplasare, precum și concretizarea vreunor parteneriate cu investitori americani.

Totodată, cu adresa .../05.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la Agenția de Turism Sfara Tours SRL Baia Mare cu privire la deplasările efectuate în SUA.

Agenția de turism a transmis prin mail toate documentele care au stat la baza emiterii facturilor către societatea contestatoare, respectiv vouchere și facturi emise de SC Happy Tour SRL și SC Ruefa Escape Travel SRL către SC Sfara Tours SRL (ulterior refacturate către SC X SRL) din care rezultă că toate aceste deplasări au fost efectuate în scop turistic de către asociați. Pe documentele emise de SC Happy Tour SRL, la denumirea serviciilor sunt prezentate pachetele cu numele persoanelor beneficiare și anume ...

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile cu deplasările în străinătate efectuate de societate, în cheltuieli făcute în favoarea asociaților,

cheltuielile efectuate în acest scop fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ (...) (4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

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

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

- prevederile pct.43 și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

Pct.43 *“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: (...)*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

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

Se reține că la reîncadrarea cheltuielilor ca fiind făcute în favoarea asociaților, nedeductibile la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, informațiile primite de la societate și documentele existente la dosarul cauzei, nu au justificat cheltuielile de deplasare în scop economic, așa cum susține contestatoarea.

După cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei și din precizările organului de inspecție fiscală, aceste cheltuieli sunt efectuate de către asociați în interesul propriu. Mai mult decât atât, susținerile organelor de inspecție fiscală nu sunt combătute de către societate cu documente doveditoare.

Prin urmare, se reține că simpla procurare a serviciilor facturate de agenția de turism nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii, contestatoarea fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile și nu în scop personal.

Efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative, care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar

prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal a fost respinsă la deducere suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu deplasările efectuate în folosul personal al asociaților firmei.

11. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziționare bilete de avion parcurs extern, cauza supusă soluționării o reprezintă deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a două bilete de avion pe parcurs extern, conform facturilor nr.../15.07.2013 și nr.../31.07.2013 emise de Agenția de Turism Sfara Tours SRL.

Înregistrările efectuate în contabilitate au avut la bază următoarele documente:

- ordinul de deplasare nr..., emis pentru doamna ..., director general adjunct, fiind delegată în interes de serviciu la Baia Mare - Suceava - Arizona, durata deplasării 27.08.2013 - 11.09.2013;

- ordinul de deplasare nr..., emis pentru domnul ..., director general, fiind delegat în interes de serviciu la Baia Mare - Suceava - Arizona, durata deplasării 27.08.2013 - 11.09.2013.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind efectuate în favoarea asociaților și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(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 prevede:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"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."

Potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la justificarea cheltuielilor cu achiziționarea biletelor de avion pe parcurs extern.

Societatea a precizat faptul că “întrucât în perioada 15.07 - 29.07.2013 au intervenit întâlniri cu furnizorii de marfă din Europa, întâlniri care nu au putut fi amânate, s-a renunțat la deplasarea în SUA atât a domnului ... cât și a doamnei ..., pentru perioadele planificate inițial”.

Cu toate acestea, societatea comercială a considerat cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile efectuate de societate cu achiziția celor două bilete de avion, în cheltuieli făcute în favoarea asociaților, cheltuielile efectuate în acest scop fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

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

- prevederile pct.43 și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

Pct.43 *“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: (...)*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Pct.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.”*

Se reține că la reîncadrarea cheltuielilor ca fiind făcute în favoarea asociaților, nedeductibile la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, informațiile primite de la

societate și documentele existente la dosarul cauzei, nu au justificat caracterul deductibil al cheltuielilor de deplasare în străinătate, așa cum susține contestatoarea.

După cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei și din precizările organului de inspecție fiscală, aceste cheltuieli sunt efectuate de către asociați în interesul propriu. Mai mult decât atât, susținerile organelor de inspecție fiscală nu sunt combătute de către societate cu documente doveditoare.

Prin urmare, se reține că simpla înregistrare a cheltuielilor nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestora, contestatoarea fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu în scop personal.

Efectuarea corespunzătoare a achiziției trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că, cheltuielile trebuie dovedite ca fiind efectuate în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, iar prin argumentele aduse, petenta nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal a fost respinsă la deducere suma de ... lei reprezentând contravaloare cheltuieli efectuate în folosul personal al asociaților firmei.

12. Referitor la cheltuielile cu deplasările în străinătate (Europa) în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării o reprezintă deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în condițiile în care petenta nu aduce dovezi din care să reiasă că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În perioada 15.07.2013 - 29.07.2013, domnul ..., director general și doamna ..., director general adjunct, s-au deplasat pe ruta (circuit) România - Austria - Ungaria - Italia - Franța - Spania - Elveția.

Societatea a întocmit:

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în acest circuit pentru doamna ..., în sumă totală de ... lei (diurnă și diverse cheltuieli în valută, în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei, alte taxe, bilet avion și servicii cazare în sumă de ... lei, pe baza facturilor emise de agenția de turism).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate" și cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" suma totală de ... lei.

- decontul de deplasare nr.../31.07.2013 cu cheltuielile în ceea ce privește deplasarea în acest circuit pentru domnul ..., în sumă totală de ... lei (diurnă și diverse cheltuieli în valută, în sumă de ... euro, echivalentul a ... lei și bilet avion cu taxe aeroport, servicii cazare în sumă de ... lei).

În evidența contabilă, societatea a înregistrat pe cheltuieli în cont 623 “Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” și cont 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” suma totală de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, fiind efectuate în favoarea asociaților și au fost încadrate ca și cheltuieli nedeductibile fiscal, potrivit prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 prevede:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“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.”

Potrivit prevederilor legale, se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt considerate deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că, organele de inspecție fiscală aveau obligația să observe că agentul economic desfășoară relații comerciale cu numeroși parteneri europeni, iar menținerea acestor parteneriate aducătoare de profit necesită de cele mai multe ori vizite de lucru sau întâlniri directe.

Conform prevederilor art.49 alin.(2) lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; (...)”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la justificarea cheltuielilor în ceea ce privește deplasarea în acest circuit.

A fost prezentat un raport de deplasare prin care s-au reținut următoarele:

- obiectivele acestei deplasări: vizite la furnizori pentru negocierea noilor condiții comerciale;
- activități: au fost vizitați furnizorii ...;
- concluzii: - s-au obținut condiții mai bune de preț pe unele grupe de produse;
 - s-au extins condiții de plată la unii dintre furnizori;
 - au fost negociate comenzi anuale;
 - se așteaptă să se primească acordul de a ridica mărfurile de la societate printr-un transportator recomandat tot de societate;
 - parte din acești furnizori vor trebui schimbați, trebuie să se identifice firme producătoare care să ambaleze produsele sub marca societății.

De asemenea, au fost prezentate și trei mail-uri de la societățile ... - Viena, ... - Italia și ... - Viena, prin care acestea confirmă vizita domnului ... și a doamnei ... la aceste societăți.

Analizând raportul de deplasare și cele trei mail-uri s-au constatat următoarele:

- societățile ... - Viena, ... - Viena, nu sunt prezentate în raportul de deplasare ca și furnizori vizitați
- în analiza partenerilor intracomunitari s-a constatat că societatea a mai desfășurat relații economice și în perioada anterioară cu partenerii prezentați în raportul de deplasare
- deși în raportul de deplasare ruta prezentată este Baia Mare - Viena - Roma - Paris, în decontul de deplasare decontat de societate și înregistrat în contul de cheltuieli este pentru ruta România - Ungaria - Germania - Italia - Franța - Spania - Elveția.

Astfel, s-a reținut că societatea nu a prezentat documente care să justifice scopul economic al acestei deplasări respectiv, documente justificative prin care să ateste negocierea comenzilor anuale, acorduri sau orice alte documente care să confirme concluziile prezentate în raport.

Totodată, cu adresa ../05.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare de la Agenția de Turism Sfara Tours SRL Baia Mare cu privire la deplasările efectuate în acest circuit.

Agenția de turism a transmis prin mail toate documentele care au stat la baza emiterii facturilor către societatea contestatoare, respectiv vouchere și facturi emise de SC Happy Tour SRL și SC Ruefa Escape Travel SRL către SC Sfara Tours SRL (ulterior refacturate către SC X SRL) din care rezultă că toate aceste deplasări au fost efectuate în scop turistic de către asociați. Pe documentele emise de SC Happy Tour SRL, la denumirea serviciilor sunt prezentate pachetele cu numele persoanelor beneficiare și anume ...

Organele de inspecție fiscală au reîncadrat cheltuielile cu deplasările în străinătate efectuate de societate, în cheltuieli făcute în favoarea asociaților, cheltuielile efectuate în acest scop fiind nedeductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu:

- prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ (...) (4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)*

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

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

- prevederile pct.43 și pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

Pct.43 *“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: (...)*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Pct.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.”*

Se reține că la reîncadrarea cheltuielilor ca fiind făcute în favoarea asociaților, nedeductibile la determinarea profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că, informațiile primite de la societate și documentele existente la dosarul cauzei, nu au justificat cheltuielile de deplasare în scop economic, așa cum susține contestatoarea.

După cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei și din precizările organului de inspecție fiscală, aceste cheltuieli sunt efectuate de către asociați în interesul propriu. Mai mult decât atât, susținerile organelor de inspecție fiscală nu sunt combătute de către societate cu documente doveditoare.

Prin urmare, se reține că simpla procurare a serviciilor facturate de agenția de turism nu reprezintă în sine o recunoaștere a utilizării în scop economic a acestor servicii, contestatoarea fiind obligată, să prezinte documentele justificative din care să reiasă că serviciile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli au fost în scopul realizării de venituri impozabile și nu în scop personal.

Efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative, care să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, iar prin argumentele aduse nu schimbă situația de fapt constatată, se reține că în mod legal a fost respinsă la deducere suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu deplasările efectuate în folosul personal al asociaților firmei.

În concluzie, în baza celor reținute la litera A), 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.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, din care ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere.

Prin contestație, petenta susține faptul că, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit un număr de 521 zile aferente perioadei 26.01.2010 - 30.06.2010 în loc de 156 zile de întârziere, ceea ce a condus la un calcul eronat al majorărilor de întârziere.

În urma analizei anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală, s-a constatat că la rândul nr.2, numărul de 521 zile de întârziere pentru care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere a fost stabilit în mod greșit față de numărul de 156 zile de întârziere.

Ca urmare, aferent impozitului pe profit la anul 2009 stabilit suplimentar în sumă de ... lei, dobânzile/majorările de întârziere calculate pentru un număr de 156 de zile de întârziere sunt în sumă de ... lei:

... x 0,10% x 156 zile

față de dobânzile/majorările de întârziere calculate pentru un număr de 521 de zile de întârziere în sumă de ... lei:

... x 0,10% x 521 zile).

Urmare a acestei erori de calcul, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere nedatorate în sumă de ... lei, motiv pentru care urmează a se admite contestația pentru suma de ... lei.

De asemenea, petenta susține că impozitul pe profit de recuperat în sumă de ... lei, recunoscut de către organele de inspecție fiscală și dedus din totalul impozitului pe profit stabilit suplimentar pe întreaga perioadă verificată, nu a fost luat în calcul la determinarea majorărilor și a penalităților de întârziere.

În urma analizei anexei nr.6 la Raportul de inspecție fiscală la rândul nr.7 cu referire la anul 2011, se reține faptul că, organele de inspecție fiscală au luat în calcul impozitul pe profit de recuperat în sumă de ... lei, atât la determinarea dobânzilor/majorărilor de întârziere cât și a penalităților de întârziere.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se aduc alte argumente privind modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada și cota

aplicată, societatea datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, din care dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturii nr.../08.05.2012 reprezentând o livrare intracomunitară către operatorul intracomunitar din Bulgaria care nu deține cod valabil de TVA, prin contestație, petenta arată că înțelege să nu conteste suma de ... lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă datorează taxa pe valoarea adăugată pentru achizițiile intracomunitare a celor două snowmobile, reîncadrate de organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor făcute în favoarea asociațiilor, nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

În fapt, în luna ianuarie 2008, SC X SRL a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri constând în două snowmobile ..., în sumă totală de ... lei.

Contravaloarea acestor bunuri a fost înregistrată în evidența contabilă pe cheltuieli cu amortizarea, deductibile la calculul profitului impozabil.

Societatea își exercită dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor intracomunitare, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste achiziții intracomunitare nu sunt efectuate în folosul activității economice a societății, fapt pentru care au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA cu suma de ... lei, potrivit art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctul 54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, în conformitate cu prevederile Capitolului X “Regimul deducerilor” art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital
(1) În sensul prezentului articol: (...)*

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice; (...)”

Prevederile pct.54 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 conform cărora:

“(...) (4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.(...)”.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală și cele reținute la Capitolul III litera A “IMPOZIT PE PROFIT” punctul 2 din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la ajustarea taxei deductibile aferentă celor două achiziții intracomunitare de snowmobile, făcute în favoarea asociațiilor și care sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil, conform art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate de petentă și încadrate de către organele de inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, nedeductibile la calculul profitului impozabil prin depășirea limitei de deductibilitate prevăzută de legiuitor.

În fapt, în cursul anului 2012, societatea a organizat diferite evenimente, înregistrând în evidența contabilă următoarele facturi:

- factura nr../17.09.2012 emisă de SC A SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii restaurant, conform contractului nr../10.09.2012 (candy bar, bar ceai, bar fresh-uri);

- factura nr../19.09.2012 emisă de SC B SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând servicii catering pentru eveniment Oradea;

- factura nr../14.12.2012 emisă de SC C SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând organizare eveniment bilanț 2012 în data de 18.12.2012, conform contractului nr../13.12.2012 (menu restaurant Romanita constând în gustare rece, caldă și preparate de post);

- factura nr../17.12.2012 emisă de SC D SRL, în sumă totală de ... lei din care, ... lei baza impozabilă și TVA deductibilă în sumă de ... lei, reprezentând organizare eveniment Crăciun în familie în data de 17.12.2012, în baza contractului nr../07.12.2012 și anexa aferentă contractului (coffe break și eveniment Veneția - cina bufet suedez).

Facturile au fost înregistrate în evidența contabilă în contul de cheltuieli 602.32 “Reclamă și publicitate”, motiv pentru care, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei.

În urma verificării documentelor, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a înregistrate facturile în contul de cheltuieli de protocol.

În anul 2012, conform Declarației privind impozitul pe profit cod 101 și a Registrului de evidență fiscală, societatea a depășit limita de deductibilitate a cheltuielilor de protocol, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă facturilor, în sumă totală de ... lei.

Prin necolectarea TVA aferentă depășirii cheltuielilor de protocol deductibile, societatea a încălcat prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Codul fiscal, cu toate modificările și completările ulterioare, respectiv pct.6 alin.(12) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codul Fiscal.

În drept, în speța sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme”,

coroborate cu pct.6 alin.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin.(11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale”.

Potrivit prevederilor legale citate, se reține că depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele iar, taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală și cele reținute la Capitolul III litera A “IMPOZIT PE PROFIT” punctul 8 din prezenta decizie, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate de petentă și încadrate de către organele de

inspecție fiscală în categoria cheltuielilor de protocol, nedeductibile la calculul profitului impozabil, prin depășirea limitei de deductibilitate prevăzută de art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, în baza celor reținute la litera B), 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.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată, societatea datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente TVA, din care ... lei, dobânzi/majorări de întârziere și ... lei, penalități de întârziere, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

C. IMPOZIT PE DIVIDENDE

Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat dividende, cheltuielile neacceptate la deducere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea au fost realizate în favoarea asociaților.

În fapt, cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil tratate la Capitolul III litera A *“IMPOZIT PE PROFIT”* punctele 2, 9 - 12 din prezenta decizie, în sumă totală de ... lei:

- ... lei - achiziții intracomunitare constând în 2 snowmobile ...
- ... lei - deplasări în străinătate (SUA și Europa) a asociaților,
au fost considerate ca fiind efectuate în scopul personal al asociaților societății, motiv pentru care în mod legal au fost asimilate de organele de inspecție fiscală ca distribuiri de dividende, făcând referire la prevederile art.7 alin.(1) pct.12 din Codul fiscal.

Conform anexei nr.14 la Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit dividende brute în sumă totală de ... lei și au calculat un impozit pe dividende aferent anilor 2008, 2012 și 2013 în sumă totală de ... lei.

În drept, prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Se reține că, la stabilirea unui impozit, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

La art.7 alin.(1) punct 12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“Definiții ale termenilor comuni

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

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

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia”.

Din textul de lege citat mai sus, se reține că suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală a încadrat suma de ... lei ca fiind dividende distribuite, cărora le corespunde un impozit de ... lei, rezultând astfel dividende brute în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia :

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata (...).”

In concluzie, în baza celor reținute, 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.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ... lei, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada și cota aplicată, societatea datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe dividende, din care ... lei, dobânzi/majorări de întârziere și ... lei, penalități de întârziere, conform principiului de drept *“accesorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

D. Referitor la solicitarea suspendării executării actelor administrative fiscale până la soluționarea procedurii administrative prealabile.

În speța, sunt incidente prevederile art.215 alin.(1) și alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la 2.000 lei.”

Totodată, dispozițiile art.14 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ stipulează:

“(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art.7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. (...)

(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților. (...)”

Având în vedere aceste dispoziții imperative ale legii, solicitarea contestatoarei de suspendare a executării actelor administrative fiscale atacate

intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Satu Mare, Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și anularea parțială a Deciziei de impunere cu privire la suma de ... lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL Săsar, împotriva Deciziei de impunere nr.F-SM .../29.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Satu Mare, Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - impozit pe veniturile din dividende persoane fizice
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

3. Constatarea necompetenței materiale a DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor privind solicitarea suspendării executării actelor administrative fiscale atacate.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- AJFP Satu Mare, Inspecție fiscală persoane juridice 1, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,