

## DECIZIA NR.9306

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

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala care se compune din:

- diferenta in minus de impozit pe profit
- TVA
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de

sanatate;

- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale ;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitul pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la posta, conform documentelor anexate la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X, reprezentata legal prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate pe motiv ca actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice si nelegale in ceea ce priveste modul de intocmire al deciziei de impunere si in ceea ce priveste stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare si anume:

1.Decizia de impunere contine o prezentare succinta, saraca in argumente a motivelor pentru care s-au stabilit impozite, taxe si contributii suplimentare de plata .In actul administrativ nu sunt detaliate constatarile organului de control urmare inspectiei fiscale si consecintele fiscale;in ceea ce priveste temeiul de drept organul de control face trimiteri cu caracter general la articole din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normele de aplicare a Codului fiscal, fara a preciza clar si concis prevederile legale incalcate.

Societatea contestatoare considera ca Decizia de impunere incalca prevederile Ordinului nr.1021/2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice."

2.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat, societatea arata ca organele de inspectie fiscala , in cuprinsul deciziei de impunere , la rubrica "Baza impozabila stabilita suplimentar" au inscris suma iar la rubrica "Impozit, taxa, contributie stabilita suplimentar de plata " suma de.... lei.

La "Motive de fapt" organul de control a facut o prezentare succinta a constatarilor si a enumerat sumele pentru care a acordat dreptul de deducere suplimentar fata de cele exercitate de societate, TVA pentru care organul de control nu a acordat dreptul de deducere si TVA colectata suplimentar si anume:

- TVA pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere;
- pentru TVA organul de control a acordat drept de deducere suplimentar, urmare inregistrarii in evidenta contabila si nedeclararii in deconturile de TVA.
- TVA colectata suplimentar de organul de control urmare a inregistrarii acestei sume in evidenta contabila si nedeclararii in decontul de TVA;

Societatea contestatoare sustine ca in cuprinsul deciziei nu se fac precizari cu privire la modul in care a fost stabilita baza impozabila si TVA suplimentara de plata, nu sunt evidentiata soldurile initiale, TVA achitata , TVA inregistrata si dedusa de societate.

Luand in considerare TVA deductibila si TVA colectata, inregistrate in evidentele contabile , soldul initial de recuperat, platile privind TVA , societatea sustine ca la 31.03.2014 societatea are TVA de recuperat ; avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA, obligatia suplimentara de plata este de ... lei si nu ... lei cat a stabilit organul de control.

In sustinerea acestui capat de cerere societatea contestatoare invoca in sustinere prevederile art.47 si art.48 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

3.Referitor la cheltuielile cu combustibilul, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Cheltuielile in cauza sunt aferente perioadei ianuarie 2011-decembrie 2013 si sunt generate de utilizarea unui autoturism pentru care societatea a incheiat un contract de leasing in luna decembrie 2011 si un autoturism pentru care a incheiat un contract de comodat ; societatea contestatoare sustine ca a utilizat mijloacele de transport in vederea desfasurarii activitatii economice , aceea a prestarii de servicii la locul stabilit de beneficiar ; cu mijloacele de transport sunt transportate materiale de constructii si instalatii destinate realizarii lucrarilor contractate precum si deplasarea salariatilor societatii de la sediul acesteia la locul unde se realizeaza efectiv prestarea de servicii.

De asemenea, in perioada de garantie a lucrarilor de instalatii,conform prevederilor contractuale,SC X are obligatia inlaturarii(pe cheltuiala firmei) a tuturor deficientelor aparute, a intretinerii instalatiei, repararii si inlocuirii materialelor neconforme; chiar si dupa expirarea perioadei de garantie societatea asigura mentenanta si post garantia instalatiilor efectuate, astfel ca cele doua autoturisme sunt utilizate in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Utilizarea mijloacelor de transport aflate in proprietatea si posesia SC X rezulta din deciziile interne intocmite de administratorii societatii prin care sunt prevazute :destinatia autoturismului, numele persoanei ce utilizeaza mijlocul de transport si foile de parcurs intocmite; pentru autoturismele in cauza au fost emise decizii interne de catre societate.

Mai mult decat atat a fost incheiat un "Acord colectiv" intre reprezentantii societatii si reprezentantii salariatilor prin care SC X se angajeaza ca "va pune la dispozitia salariatilor in mod gratuit mijloacele de transport pentru deplasarea in scopul desfasurarii activitatii economice."

Societatea anexeaza la dosarul contestatiei deciziile interne, acordul colectiv si foile de parcurs referitoare la autoturismele care fac obiectul cauzei .

Din punct de vedere contabil societatea arata ca cheltuielile efectuate de SC X cu achizitia de combustibil sunt inregistrate in evidenta contabila cronologic si sistematic, in baza bonurilor fiscale, documente justificative prevazute de legislatia fiscala in vigoare, in conturile corespunzatoare , respectandu-se prevederile Codului fiscal si OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile cu directivele europene.

Totodata societatea contestatoare sustine ca cheltuielile in cauza se incadreaza in exceptiile prevazute de art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare avand in vedere ca autoturismele in cauza au fost destinate deplasarii personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii , deplasari care au avut ca scop realizarea de venituri impozabile iar coroborand art.21 alin.(1) si art.21 alin(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este indreptatita la

recunoasterea deductibilitatii integrale a cheltuielilor cu consumul de combustibil.

4.Cu privire la cheltuielile cu primele de asigurari respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine urmatoarele:

Cheltuielile reprezinta procent de 50% din cheltuielile inregistrate de SC X pe anii 2012 si 2013 cu primele de asigurare facturate catre societate urmare contractului de leasing, incheiat in luna decembrie 2011 pentru autoturismul marca Skoda.

Societatea contestatoare arata ca autoturismul in cauza este detinut de societate in baza unui contract de leasing, asa cum a constatat si organul de control si a fost utilizat de societate in vederea transportului personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii precum si pentru transportul de materiale.

In sustinerea contestatiei societatea invoca prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

5.Cu privire la cheltuielile cu reparatiile inregistrate in evidentele contabile in baza facturi emise de SC D , respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Mare parte din serviciile de reparatii a mijloacelor de transport aflate in proprietatea si utilizarea societatii au fost efectuate de SC D ; facturile emise de aceasta societate sunt insotite de devize de lucrari; reparatiile auto care au facut obiectul facturilor pentru care organul de control nu a acordat drept de deducere au fost efectuate asupra autoturismelor marca Skoda si asupra autoutilitareii marca Mercedes.

Devizele de lucrari referitoare la autoturismul Mercedes care este utilizat de societate in baza unui contract de comodat au fost inaintate comodantului-proprietarul autoturismului.

Pentru reparatiile efectuate asupra autoturismului Skoda si pentru care au fost emise facturi si inregistrate cheltuieli, societatea anexeaza in copie la dosarul contestatiei devizele de lucrari.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile in cauza au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D care indeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata , iar in aplicarea tratamentului fiscal asupra cheltuielilor cu reparatiile auto societatea a avut in vedere prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru motivele prezentate societatea considera ca este indreptatita la recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor.

6.Cu privire la cheltuielile facturate de SC T respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare sustine:

-Organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentand echipamente si servicii facturate de SC T pe motiv ca in timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor.

Societatea contestatoare sustine ca pe perioada 2011-2013 a achizitionat de la SC T materiale pentru instalatii termice si prestari servicii in baza Contractului de executie lucrari de montare-instalare, service-reparare incheiat cu aceasta societate.Obiectului contractului consta in lucrari revizii, reparatii, autorizari, montare-instalare, consultanta, proiectare la cererea beneficiarului.

Societatea contestatoare sustine ca nu este autorizata I.S.C.I.R. astfel ca a fost necesar pentru societate incheierea unui contract cu un agent economic ce detine o

astfel de autorizare, obligatii impuse prin Legea nr.64/2008 republicata privind functionarea in conditii de siguranta a instalatiilor sub presiune, instalatiilor de ridicat si a aparatelor consumatoare de combustibil.In aceste conditii SC X a incheiat cu SC T contractul de executie.Asa cum rezulta din Autorizatia emisa de inspectia Teritoriala.-Inspectia de stat pentru controlul cazanelor, recipientilor sub presiune si instalatii de ridicat , SC T este autorizata in domeniul "Instalare, Reparare si Intretinere , Verificari Tehnice in Utilizare la:

-Aparate consumatoare de combustibil cu  $P \leq 400$  Kw

-Cazane de apa calda cu  $P \leq 400$  Kw

Societatea anexeaza la dosarul contestatiei Contractul de executie si Autorizatia SC T.

In contabilitate, societatea contestatoare sustine ca a inregistrat cheltuielile cronologic si sistematic, in baza facturilor emise de SC T si a anexelor la facturi -inscrisuri emise de executant ce poarta denumirea de "bonuri de vanzare"; facturile indeplinesc calitatea de document justificativ intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare stabilite prin OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile precum si prevederile pct.44 din H.g. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare considera ca , prin incheierea contractului de executie si detinerea documentelor justificative si dovedirea naturii si necesitatii cheltuielilor indeplineste toate conditiile prevazute de legislatia fiscala pentru deducerea cheltuielilor inregistrate in corespondenta cu furnizorul SC T , incadrandu-se in prevederile pct.48 din Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, date in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

In sustinerea contestatiei, societatea invoca si prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

7.Referitor la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC I, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

SC X in calitate de beneficiar a incheiat cu SC I in calitate de intermediar Contractul de intermediere, avand ca obiect: "Intermediarul se obliga sa identifice un partener pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme anexate.Aceasta oferta consta in esenta in urmatoarele:tehnica solara si tehnica de incalzire". Prin actul additional se aduc completari la contractul de intermediere si anume"Beneficiarul(...) se obliga sa ii acorde Intermediarului un procent negociabil in functie de complexitatea lucrarii care trebuie efectuata."

Societatea contestatoare sustine ca incheierea contractului de intermediere s-a efectuat in concordanta cu reglementarile Noului Cod Civil aprobat prin Legea nr.287/2009, art.2096.Urmare a intermediarii efectuate de SC I, SC X a incheiat contracte de prestari servicii cu alte societati.

Urmare a tranzactiilor comerciale desfasurate cu beneficiarii identificati de SC I, societatea a informat intermediarul cu privire la incheierea contractelor intermediate, respectand astfel prevederile art.2101 din Codul Civil iar SC I a procedat la facturarea sumelor stabilite in urma conventiei cu beneficiarul.

Situatiile de prestari servicii au fost intocmite ca anexa la facturile de comision de catre beneficiar respectiv SC X, dupa cum a retinut si organul de control.

Insa, situatiile de prestari servicii au fost intocmite in prezenta si cu acceptul beneficiarului, au fost certificate de intermediar prin stampila unitatii si prin semnatura administratorului.Modul in care au fost intocmite situatiile de prestari servicii nu contravine

nici unei dispozitii legale in materie intrucat legislatia nu prevede o procedura individualizata pentru aceasta situatie.

Societatea contestatoare sustine ca la stabilirea si facturarea comisionului precum si remuneratia intermediarului SC I s-au avut in vedere prevederile art.2097 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil iar decontarea tranzactiilor s-a efectuat prin virament bancar, asa cum rezulta din extrasele de cont anexate la dosar.

Societatea contestatoare sustine ca facturile emise de SCI indeplinesc calitatea de document justificativ intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, fiind astfel respectate si prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicare art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

Pentru deducerea cheltuielilor , societatea sustine ca a avut in vedere pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicare art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca, incheierea contractului de intermedierea cu SC I a generat noi oportunitati in vederea identificarii de noi beneficiari si incheierea de noi contracte care au concurat la realizarea de lucrari generatoare de venituri impozabile, astfel ca cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

8.Referitor la cheltuielile cu serviciile , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC B, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Prin mijlocirea si intermedierea efectuata de SC B, SC X in calitate de contractor a incheiat cu beneficiarul SC P , contractul de "construire Parc Solar pe acoperis " .

Societatea contestatoare sustine ca , contractul cu SC B s-a incheiat ulterior negocierilor purtate si incheierii tranzactiei cu SC P deoarece , pe fondul concurentei SC X a dat prioritate negocierilor si incheierii contractului cu SC P.

Contractul incheiat cu SC B prevede la art.3 ca acesta se poate incheia si doar cu referire la un singur client si/sau caz furnizat spre solutionare catre beneficiar iar la art.4 din contract se stipuleaza ca suma platita catre comisionar reprezinta.. din suma incasata din contractul beneficiarului cu SCP.

Societatea contestatoare arata ca, pana la incheirea contractului cu SC B, a facturat beneficiarului P si incasat in baza contractului de constructii suma de.. lei .Aplicand procentul asupra valorii facturate catre SCP a rezultat valoarea facturata de SCB, urmare identificarii unui nou client pentru SC X.

Societatea contestatoare sustine ca cheltuielile cu comisioanele de intermediere facturate de SC B au fost deduse la calculul impozitului pe profit in conformitate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Decontarea tranzactiilor intre SC X si SC B s-a efectuat prin virament bancar asa cum rezulta din extrasele de cont bancar anexate la dosarul contestatiei.

SC X, considera ca incheierea contractului de intermedierea cu SC B a generat noi oportunitati in vederea identificarii de noi beneficiari si incheierea de noi contracte care au concurat la realizarea de lucrari generatoare de venituri impozabile, astfel ca cheltuielile sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

9.Cu privire la TVA aferenta achizitiei de combustibil, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare sustine:

Achizitiile de combustibil din perioada ianuarie 2011-decembrie 2013 au fost pentru autoturismul marca Skoda pentru care societatea a incheiat un contract de leasing in luna

decembrie 2011 si un autoturism marca Volkswagen pentru care a incheiat un contract de comodat, care au fost utilizate in vederea desfasurarii activitatii societatii. Locurile unde SC X realizeaza activitati generatoare de venituri impozabile sunt sediul beneficiarului astfel ca, in desfasurarea activitatii sale societatea are nevoie de mijloace de transport care sa ii asigure realizarea cu celeritate a lucrarilor contractate ; cu ajutorul mijloacelor de transport sunt transportate materiale de constructii si instalatii destinate realizarii lucrarilor contractuale precum si salariatii societatii la si de la sediul societatii la si de la punctul de lucru al societatii, la si de la locul unde isi realizeaza efectiv activitatea -prestari servicii de instalatii termice, instalatii sanitare si instalatii solare.

Mai mult decat atat din cauza calitatii inferioare a drumurilor , sunt necesare reparatii frecvente ale autoturismelor, motiv pentru care mijloacele de transport detinute de societate sunt utilizate in mod alternativ.

De asemenea, in perioada de garantie a lucrarilor de instalatii, conform prevederilor contractuale, SC X are obligatia inlaturarii (pe cheltuiala firmei) a tuturor deficientelor aparute, a intretinerii instalatiei, repararii si inlocuirii materialelor neconforme; chiar si dupa expirarea perioadei de garantie societatea asigura mentenanta si post garantia instalatiilor efectuate, astfel ca cele doua autoturisme sunt utilizate in scopul desfasurarii activitatii societatii.

Utilizarea mijloacelor de transport aflate in proprietatea si posesia SC X rezulta din deciziile interne intocmite de administratorii societatii prin care sunt prevazute :destinatia autoturismului, numele persoanei ce utilizeaza mijlocul de transport si foile de parcurs intocmite; pentru autoturisme au fost emise decizii interne. Mai mult decat atat a fost incheiat un "Acord colectiv" intre reprezentantii societatii si reprezentantii salariatilor prin care SC X se angajeaza ca "va pune la dispozitia salariatilor in mod gratuit mijloacele de transport pentru deplasarea in scopul desfasurarii activitatii economice."

Societatea anexeaza la dosarul contestatiei deciziile interne, acordul colectiv si foile de parcurs referitoare la autoturismele care fac obiectul cauzei .

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au aplicat prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal , dand o interpretare eronata sintagmei "vehicule utilizate exclusiv" inlaturand nejustificat dreptul de deducere pentru TVA aferenta combustibilului consumat. Eronat, organul de control a considerat ca daca societatea nu a prezentat "documente justificative privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice ";interpretarea corecta este aceea ca pot fi deduse cheltuieli si TVA aferent carburantului ori de cate ori autoturismele sunt utilizate in scopul prevazut de art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca deductibilitatea TVA se raporteaza la combustibilul utilizat nu la autoturism.; nu este obligatoriu ca un contribuabil sa utilizeze autoturismul numai pentru activitatile exceptate pentru a putea beneficia de deducere.

Avand in vedere cele prezentate, societatea contestatoare sustine ca a cunoscut si respectat prevederile legale in vigoare aplicabile la momentul exercitarii dreptului de deducere a TVA iar autoturismele utilizate de societate se inscriu in exceptiile prevazute de art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal pana la data de 01.07.2012 , in sensul ca acestea au fost utilizate pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii.

Astfel, societatea contestatoare considera ca ,in conditiile in care SC X a utilizat autoturismele de vederea deplasarii personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, deplasari ce au avut drept scop realizarea activitatilor generatoare de venituri impozabile si coroborand prevederile art.145 alin.(1) si alin.(2) cu art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Cod, este indreptatita la recunoasterea deductibilitatii TVA.

10.Referitor la TVA considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Din cuprinsul deciziei de impunere nu a putut fi identificata componenta bazei impozabile aferenta TVA.

Asa zisele cheltuieli nejustificate cu reparatiile mijloacelor de transport, lucrari de montaj, consultanta, insumate pentru care societatea a dedus TVA; Societatea sustine ca pentru TVA nu a putut determina natura achizitiilor.

Societatea contestatoare sustine ca achizitiile de bunuri si servicii de la furnizori au fost destinate activitatii societatii si implicit realizarii de operatiuni taxabile.Inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor si a TVA aferenta este sustinuta prin incheierea de contracte, detinerea de documente justificative-facturi, anexe la facturi, situatii de lucrari, devize.

Astfel, societatea contestatoare este indreptatita sa deduca TVA aferenta achizitiilor facturate de furnizori intrucat sunt respectate prevederile art.145 alin.(2), art.146 coroborat cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

11.Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, contributia de asigurari sociale datorate de angajator, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributia de asigurari sociale de somaj datorata de angajator, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, contributia angajatorilor la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Impozitul pe veniturile din salarii si contributiile sociale au fost calculate pe fondul reincadrarii de catre organul de inspectie fiscala a cheltuielilor de natura diurnelor externe platite de societate in anul 2013, administratorilor societatii au calitatea de salariati ai SC X.

Societatea contestatoare sustine ca deplasările externe a celor trei salariati ai societatii, au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale si servicii de calitate, la preturi avantajoase, care sa satisfaca cerintele si nevoile clientilor de pe piata romaneasca. Cresterea cifrei de afaceri cu 123% in 2013 fata de 2012 s-ar datora si acestor demersuri, concretizate in incheierea Contractului de distributie unica cu societatea din Germania, producator de turbine eoliene (denumita in contract "firma"), contract potrivit caruia *"firma ii transfera comerciantului, cu incepere din 31.05.2012, distributia urmatoarelor produse (produse contractuale):-generatoare eoliene de tipurile black 300, black 500 si black 1500 in scopul stocarii in retea, module solare, regulatoare de sarcina, transformatoare de tensiune si toate produsele distribuite de firma."*, urmare negocierilor purtate in anul 2012.

Totodata societatea contestatoare sustine ca necesitatea deplasarilor externe lunare, ar fi fost determinata de o prevedere contractuala potrivit careia *"Pentru a pastra distributia unica a produselor, comerciantul se obliga (... sa aiba pe cat posibil sedinte lunare cu firma pentru a discuta dezvoltarea activitatilor de distributie. Comerciantul se obliga sa participe regulat la toate cursurile si instruirile cu privire la produsele de pe piata, organizate de firma."*;contestatoarea indica faptul ca volumul achizitiilor efectuate de la furnizorul extern in baza contractului de Contractul de distributie unica de materiale a fost in anul 2013.

Deplasările s-au efectuat pentru participarea la sedinte cu partenerul de afaceri, la



cursuri de instruire privind prezentarea produselor si instructaje privind montarea, setarea si utilizarea produselor achizitionate de SC X: invertoare, panouri, regulatoare de incarcare si toate celelalte componente ale unui sistem fotovoltaic, la targuri si expozitii organizate, la solicitarea si invitatia acestuia efectuata prin intermediul postei electronice .

Societatea contestatoarea sustine ca in anul 2013 au mai fost purtate negocieri cu societate din Austria, care s-au concretizat prin incheierea contractului de prestari servicii in care SC X are calitatea de manager de proiect. Obiectul contractului este reprezentat de *"organizarea, verificarea, controlul, supravegherea si serviciile de coordonare privind Centrala de energie fotovoltaica de 20 MW". La punctul 3.7-"Intalnirile de proiect" se stipuleaza: "Se va conveni intre parti ca intalnirile de proiect vor fi tinute cand este necesar".*

Societatea contestatoare face precizarea ca, in timpul deplasarilor externe prezenta PF a fost motivata de faptul ca aceasta a intermediat intrevederile cu partenerii din Comunitate intrucat este vorbitor de limba engleza si germana si ca detine functia de director de vanzari in cadrul SC X.

Contestatoarea sustine faptul ca organul de control nu a solicitat toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii si considera afirmatiile organului de control, referitoare la faptul ca deplasările nu au fost efectuate in scopul activitatii economice ale societatii, ca fiind vadit tendentioase si nejustificate.

Sustinerile organului de control cu privire la faptul ca nu s-a facut dovada deplasarii in interes de serviciu si nici a parasirii teritoriului Romaniei, nu pot fi retinute, nu sunt intemeiate pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

Intrucat majoritatea deplasarilor in Germania si Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate in proprietatea contestatoarei au fost inregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, rovine etc, cheltuieli evidentiate in rulajele conturilor 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" si 6588 "Alte cheltuieli de exploatare".

Societatea arata ca au existat situatii in care transportul, biletele de avion au fost puse la dispozitie de partenerul din Comunitate, prezentand spre exemplificare corespondenta electronica purtata intre reprezentantul societatii din Viena si reprezentantul SC X, insotita de biletul de avion. In ceea ce priveste cazarea, atunci cand deplasările se faceau urmare invitatiei partenerului din Comunitate, cazarea era asigurata de acesta. Pentru majoritatea deplasarilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de catre salariati din sumele reprezentand indemnizatii de deplasare.

Referitor la diurna acordata pentru deplasările externe, contestatoarea face precizarea ca acestea reprezinta pentru societate o indemnizatie acordata salariatilor urmare deplasarii acestora in Comunitate, in interesul SC X, iar din punct de vedere al salariatilor vorbim despre o recuperare a cheltuielilor inerente ce intervin cu ocazia deplasarii.

In vederea sustinerii deductibilitatii cheltuielilor cu diurnele acordate salariatilor, contestatoarea invoca prevederile art. 43 si art. 44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, regulamentul intern, contractelor de munca incheiate cu cei trei salariati care au efectuat in anul 2013 deplasari externe; sustine ca inregistrarea lor in evidenta contabila s-a efectuat in baza documentelor justificative respectiv a ordinelor de deplasare care cuprind informatiile minime obligatorii cerute de OMFP 3512/2008 si poarta amprenta stampilei partenerilor din Comunitate. Indemnizatia acordata salariatilor pentru deplasările externe, calculul diurnei s-a efectuat avand in vedere prevederile H.G.nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificarile si completarile ulterioare, incadrându-se astfel in limitele impuse de legislatia fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca diurnele acordate au determinat cheltuieli care au fost efectuate pentru sustinerea activitatii societatii care au generat venituri impozabile, incadrandu-se in prevederile articolului 21, aliniatul (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal ;potrivit art.21 alin(2) lit.b) din Codul fiscal sunt considerate cheltuieli in scopul realizarii de venituri, insa deductibile limitat "suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor pentru deplasari in Romania si in strainatate, in limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice."

Societatea contestatoarea considera ca nu pot fi retinute afirmatiile organului de control potrivit carora indemnizatiile de deplasare sunt ""avantaje in bani" si nu poate fi acceptata incadrarea diurnelor in prevederile art. 55 alin. (2), lit. k) din Codul fiscal.

Totodata sustine ca prin reincadrarea operatiunilor sub incidenta prevederilor art. 11 din Codul fiscal, organul de control forteaza interpretarea si aplicarea legislatiei fiscale, in mod discretionar, impovarand netemeinic si nelegal SC X cu sume suplimentare de plata la bugetul de stat si bugetul asigurarilor sociale,

In consecinta societatea contestatoare solicita desfiintarea debitelor suplimentare de natura salariale respectiv impozitului pe veniturile din salarii, contributi de asigurari sociale datorata de angajator, contributi individuale de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributi de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, contributi individuale de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributi pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributi pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributi de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice.

12.Cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata, societatea contestatoare sustine ca urmare desfiintarii debitului principal avand in vedere erorile materiale din cuprinsul Raportului de inspectie si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala pentru persoane juridice, sa se dispuna si desfiintarea accesoriilor aferente respectiv dobanzi si penalitati de intarziere, calculate pana la 15.05.2015, avand in vedere considerentele aratate la punctele 1-10 din prezenta contestatie.

13. Referitor la dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere pentru impozitul pe venitul din salarii, contributia de asigurari sociale datorata de angajator, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura salariala stabilita suplimentar si prin urmare nici accesoriile aferente stabilite suplimentar si anume:

- pentru impozitul pe veniturile din salarii stabilit suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia de asigurari sociale datorata de angajator stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati

stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere;

- pentru contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice stabilita suplimentar de plata, organul de control a calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Fata de aspectele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anulara actelor administrativ - fiscale cu privire la obligatiile de plata suplimentare stabilite in mod nelegal.

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

- impozit pe profit in minus

- TVA

- dobanzi aferente TVA;

- penalitati de intarziere aferente TVA;

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat

- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat

- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;

- contributia individuala la asigurarile sociale de stat

- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat

- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;

- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale

- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale

- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;

- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;

- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;

- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale ;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitul pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

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

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit , din Raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2013 , SC X a declarat impozit pe profit de plata.

Organele de inspectie fiscala , pentru aceeasi perioada au stabilit ca societatea a platit in plus impozit pe profit .

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli care se compun din :

a)-cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii mijloace de transport auto pentru care in timpul inspectiei fiscale nu s-a facut dovada utilizarii exclusive in scopul activitatii economice .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, in calitate de proprietar si comodant a utilizat , pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, un numar de 4 mijloace de transport.

Conform documentelor si informatiilor prezentate in timpul inspectiei fiscale (talonul mijloacelor de transport, contracte de achizitie si comodat, contracte si situatii de lucrari, procese verbale de receptie si punere in functiune) organele de inspectie fiscala au constatat ca mijloacele de transport Renault si Mercedes sunt destinate transportului de marfa si persoane si au fost utilizate pentru deplasari la locul efectuarii instalatiilor sanitare, instalatiilor de incalzire, la sediul clientului.

Pentru autoturismele Skoda si Volkswagen, mijloace de transport destinate transportului de persoane, societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice in vederea justificarii dreptului de deducere a cheltuielilor aferente achizitiilor de combustibil , serviciilor de asigurare , inregistrate in perioada 01.01.2011-31.12.2013.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul pe anul 2012 in limita a 50% rezultata de situatia consumurilor intocmita de contribuabil, pe anul 2013 in limita a 50% rezultata de situatia consumurilor intocmita de contribuabil) si cheltuielile cu primele de asigurare pe anul 2012 in limita a 50% din suma platita, pe anul 2013 in limita a 50% din suma platita) efectuate pentru autoturismele Skoda si Volkswagen care nu au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii, in conformitate cu prevederile art.art.21 alin(1) , alin.(2) lit.n) si alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

b)cheltuieli de natura obiectelor de inventar si materialelor nestocate care nu sunt aferente activitatii economice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea , in luna noiembrie 2013 a efectuat o achizitie de cizme dama; in baza facturii a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si a dedus TVA.

Totodata in luna noiembrie si decembrie 2013, societatea a achizitionat televizoare iar in baza facturilor de achizitie a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile.

c)cheltuieli de protocol care au depasit limita admisa pe anul 2013;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, potrivit balantei de verificare la 31.12.2013 , SC X a inregistrat in anul 2013 cheltuieli de protocol deductibile fiscal , profit net de ... lei si cheltuieli cu impozitul pe profit in suma de... lei.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.33 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile de protocol deductibile fiscal si au stabilit ca societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor de protocol si au respins la deductibilitate cheltuielile de protocol.

d)cheltuieli cu servicii executate de terti nejustificate ;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat cheltuieli cu reparatiile mijloacelor de transport, cheltuieli cu lucrari de montaj, cheltuieli cu servicii de consultanta si servicii medicale.

Pentru verificarea realitatii prestarii acestora precum si a prestarii in interesul activitatii economice a contribuabilului au fost solicitate documente justificative(contracte, situatii/devize de lucrari, alte documente)

Pentru urmatoarele cheltuieli societatea nu a prezentat documente:

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in anul 2011 in baza facturilor reprezentand lucrari montaj, echipamente termice, emise de SC T;

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca in timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea acestor servicii care nici nu au fost regasite in devize de lucrari executate de SC X sau ca fiind aferente imobilizarilor sale corporale.

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in anul 2012 in baza facturilor reprezentand reparatii auto emise de SC D.

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in anul 2012 in baza facturilor reprezentand contravaloare lucrari montaj, echipamente termice, emise de SC T.

În timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor. S-a constatat că aceste servicii nu se regăsesc în devizele lucrărilor executate de SC X sau că fiind aferente imobilizărilor sale corporale.

-cheltuieli înregistrate în evidențele contabile în anul 2013 în baza facturii reprezentând servicii medicale, pentru PF.

Organele de inspecție fiscală au constatat că PF nu este salariatul și nici administratorul societății, serviciile medicale nefiind aferente personalului societății.

-cheltuieli cu servicii reparatii auto, facturate de către SC D în baza facturilor, pentru care nu au fost prezentat foile de comandă-devize, în vederea stabilirii realității serviciilor prestate și a mijloacelor de transport asupra cărora s-au efectuat reparațiile.

-cheltuieli cu comisionul din vânzări, facturat de către SC I conform facturilor, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor stipulate în contractul care are ca obiect identificarea de noi clienți și mijlocirea acceptării ofertei în numele SC X.

Odată cu prezentarea și predarea proiectului de raport societatea a formulat punct de vedere, înregistrat la AIF la care a anexat Contractele de intermediere încheiate între SC X cu SC I și SC B, un număr de patru situații de prestări servicii ca fiind anexe justificative pentru serviciile facturate și fișele clienților pentru cele două societăți.

Urmare a analizării acestor documente organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente cu care să probeze că SC I ar fi efectuat demersuri în vederea atragerii de noi clienți respectiv transmiterea ofertelor, facilitarea stabilirii contractului dintre prestator și client așa cum este stipulat la pct.III"Obligațiile partilor".

Conform Actului adițional la contractul de intermediere încheiat cu SC I, comisionul se calculează prin aplicarea unui procent negociabil cuprins între 5 și 15% din suma încasată de la client, în funcție de complexitatea lucrării care trebuie efectuată.

Din anexa la factura, rezultă că s-a facturat un comision în procent de 11,5% din valoarea lucrărilor prestate de SC X pentru clientul de la care SC X a încasat în luna mai contravaloarea lucrărilor prestate în timp ce comisionul aferent a fost achitat către SC I în luna ianuarie; în plus valoarea lucrărilor nu indică un grad de dificultate care să justifice aplicarea unui procent atât de mare de către intermediar.

Din anexa la factura, rezultă că comisionul a fost de 8,25% din valoarea lucrărilor prestate de SC X pentru clientul de la care SC X a încasat în lunile martie, aprilie, mai și iunie 2013 contravaloarea lucrărilor prestate în timp ce comisionul aferent a fost achitat către SC I în luna aprilie 2013.

Din anexa la factura, rezultă că s-a facturat un comision de 13 % din valoarea lucrărilor prestate de DG X pentru clientul de la care SC X a încasat în luna decembrie 2013 contravaloarea lucrărilor prestate.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că prin aplicarea procentului de 13 % asupra sumelor încasate de la acest client rezultă un comision mai mic decât cel facturat.

Aspectele rezultate din analiza documentelor au ridicat suspiciuni privind realitatea prestării serviciilor de intermediere facturate de SC I, astfel că organele de inspecție fiscală au menținut tratamentul fiscal aplicat inițial acestor cheltuieli în sensul considerării lor ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

-cheltuieli cu servicii de consultanță în construcții, facturate de către SC B, în baza contractului.

În timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor, serviciile nu se regăsesc în devizele lucrărilor executate de SC X în perioada verificată.

Fata de aceste constatări, operatorul economic a prezentat anexe aferente

facturilor emise de SC B.

In urma examinarii acestora s-au constatat urmatoarele:

- In Actul aditional la contractului de comision se consemneaza faptul ca " SC X a vandut materiale de constructii clientului si faptul ca " Valoarea fara TVA a facturii este de.. lei"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca atat contractul de comision cat si actul aditional au fost incheiate in data de 15.12.2013, data ulterioara incheierii lucrarilor prestate si facturate clientului , respectiv la data de 06.12.2013 asa cum reiese din Devizul- lucrare (anexa nr. 5), prezentat in timpul inspectiei fiscale la solicitarea echipei de inspectie fiscale.

Astfel, s-a constatat ca SC X a prestat o lucrare clientului si nu a vandut materiale de constructii asa cum este consemnat in Actul aditional al contractului de comision prezentat in anexa punctului de vedere.

Operatorul economic nu a prezentat documente prin care sa probeze demersurile intreprinse pentru atragerea clientului, cum ar fi transmiterea ofertelor, facilitarea stabilirii contactului dintre furnizor (SC X) si client.

Aspectele prezentate mai sus, au ridicat suspiciuni privind realitatea prestarii serviciilor de intermediere facturate de SC B astfel ca echipa de inspectie fiscala a mentinut tratamentul fiscal aplicat initial acestor cheltuieli in sensul considerarii lor ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

-cheltuieli cu lucrari montaj echipamente termice, facturate de catre SC T.

In timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor care nu se regasesc in devizele lucrarilor executate de catre SC X, in perioada verificata sau ca fiind aferente imobilizarilor sale corporale.

In conformitate cu prevederile art. 21 alin (1) si (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, mai sus enumerate pentru care societatea nu detine dovezi privind necesitatea achizitionarii serviciilor mai sus enumerate si ca acestea au fost efectiv prestate.

e)-cheltuieli cu despagubiri, amenzi si penalitati inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

f)-cheltuieli de exploatare inregistrate in evidentele contabile ale societatii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

g)-cheltuieli cu impozitul pe profit nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin(1) si alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

2.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de organelor de inspectie

fiscala precum si accesorii aferente, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare inspectiei fiscale efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA inregistrata in evidentele contabile a fost declarata partial in deconturile de TVA , existand corelatie intre jurnalele de TVA si balantele de verificare intocmite dar sumele inregistrate nefiind corelate cu sumele declarate in deconturile de TVA, constatanduse diferite.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada ianuarie 2011-martie 2014, societatea nu a declarat in deconturi TVA deductibila urmare a declararii partiale a operatiunilor intracomunitare.

De asemenea din deconturile de TVA depuse trimestrial pe perioada 01.01.2011-31.03.2014, rezulta ca SC X a declarat la randul 5 "Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa)"achizitii intracomunitare de bunuri constatandu-se astfel o diferenta de TVA colectata nedeclarata.

Totodata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA , care se compune din:

- TVA aferenta achizitiei de combustibil pentru autoturismele marca Volkswagen si Skoda pentru care nu s-a facut dovada ca mijloacele de transport auto au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

- TVA aferenta achizitiei de materiale de natura obiectelor de inventar (cizme, plita electrica, cuptor electric, saltea, televizoare) pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

- TVA aferenta cheltuielilor de protocol peste limita legala.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) coroborat cu prevederile art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

- TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2011-31.03.2014 prezentate la cap."Impozit pe profit" .

SCX nu a facut dovada prestarii lucrarilor de reparatii auto asupra mijloacelor de transport utilizate aflate in proprietatea sa, realizarii lucrarilor de instalare, montaj in cadrul proiectelor derulate cu clientii sai, (aceste lucrari neregasindu-se in devizele sau situatiile de lucrari anexate facturilor emise clientilor). Pentru comisioanele de vanzari facturate de SC I nu s-au prezentat documente justificative privind identificarea de noi clienti si mijlocirea acceptarii unor oferte de proiecte in numele SCX.

Avand in vedere cele de mai sus, s-a constatat ca aceste achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, fiind incalcate prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel ca, au respins la deductibilitate TVA achizitiile nefiind considerate ca fiind efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

Prin colectarea suplimentara a TVA, acordarea dreptului de deducere a TVA si respingerea la deductibilitate a TVA organele de inspectie fiscala, au stabilit pe perioada verificata TVA de plata .

Aferent TVA de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.04.2011-15.05.2015, dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.



3. Referitor la impozitul pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, contributia de asigurari sociale datorata de angajator, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributiile pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice precum si accesoriile aferente, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Urmare a verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, SC X a inregistrat in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" suma reprezentand diurne incasate de cei doi asociati si salaria, pentru deplasari efectuate in Germania.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente (bilete de avion, bonuri de combustibil, taxe de autostrada, documente de cazare) prin care sa faca dovada deplasarii in Germania a persoanelor mai sus enumerate sau ca deplasari au fost efectuate in scopul activitatii derulate de societate respectiv nu au fost prezentate documente care sa probeze incheierea de contracte sau comenzi cu partenerii externi sau de participare la simpozioane, targuri, expozitii etc.

Cheltuielile cu diurna au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor deconturi de cheltuieli care contin contravaloarea diurnei aferenta duratei de deplasare, nefiind prezentate alte documente de transport, cazare.

In aceste conditii, avand in vedere PF in cauza, au calitatea de salariatii ai SC X, in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au reconsiderat sumele incasate de salariatii mai sus enumerati si nejustificate ca reprezentand avantaje in bani de care au beneficiat salariatii pe perioada martie-decembrie 2013, in conformitate cu prevederile art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent acestor venituri a fost determinata baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii pentru care organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile de salarii in conformitate cu prevederile art.57 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, aferent impozitului pe veniturile din salarii organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.04.2013-15.05.2015, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asupra bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au calculat lunar, contributiile sociale de natura salariala datorate bugetului de stat de SC X, conform anexei 7 la Raportul de inspectie fiscala si au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale precum si accesorii, care se compun din:

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 20,8% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.e) si g), art.296<sup>5</sup>, art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiilor angajatorului la asigurarile sociale de stat, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia individuala la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra

bazei impozabile prin aplicarea cotei de 10,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.a), art.296<sup>4</sup> , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei individuale la asigurarile sociale de stat organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile, 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,25% in conformitate cu prevederile 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(4) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,2% in conformitate cu prevederile 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile, in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(5) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata,

privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

-contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,85% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

Aferent contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Perioada verificata:01.01.2011-31.03.2014

**A).Referitor la motivele de nelegalitate a actului administrativ fiscal contestat;**

In contestatia formulata SC X sustine ca Decizia de impunere contine o prezentare succinta, saraca in argumente a motivelor pentru care s-au stabilit impozite, taxe si contributii suplimentare de plata .In actul administrativ nu sunt detaliate constatările organului de control urmare inspectiei fiscale si consecintele fiscale;in ceea ce priveste temeiul de drept organul de control face trimiteri cu caracter general la articole din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normele de aplicare a Codului fiscal, fara a preciza clar si concis prevederile legale incalcate.

Societatea contestatoare considera ca Decizia de impunere incalca prevederile Ordinului nr.1021/2013 privind aprobarea modelului si continutului formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice."

In drept, art.43 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

*"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;***
- f) temeiul de drept;***
- g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului."*

De asemenea, la art.41 din acelasi act normativ este stipulat:

### ***"Notiunea de act administrativ fiscal***

*În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."*

La art.87 " Forma și conținutul deciziei de impunere" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede:

*"Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă."*

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală" modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, care la Anexa 2 precizează:

*"Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată, precum și pentru comunicarea modului de soluționare cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care se stabilesc diferențe față de suma solicitată la rambursare."*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice se va completa la încheierea unei inspectii fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscală", întocmit la încheierea acesteia.[...]*

2.1.2. *"Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influența fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.*

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.*

*Informațiile prevăzute la pct. 2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 se vor completa pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care s-au constatat diferențe de obligații fiscale și/sau accesorii aferente acestora. În cazurile în care legea permite și există*

*constatari, se pot înscrie obligatii fiscale accesorii, fara ca organele fiscale sa stabileasca o obligatie fiscala principala suplimentara. În acest caz, în coloana 4 "Baza impozabila stabilita suplimentar" se va înscrie obligatia fiscala principala stabilita suplimentar de plata pe o anumita perioada, chiar daca în perioadele urmatoare aceasta s-a anulat."*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in cauza in speta actul administrativ fiscal este Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constata ca la pct.2.1.2. "Motivul de fapt" organele de inspectie fiscala au in scris in detaliu motivele si actiunile care au condus la stabilirea de sume suplimentare, precum si care au fost documentele care au fost prezentate de societate, in baza carora acestea si-au format convingerea ca societatea are de recuperat de la bugetul statului impozit pe profit si datoreaza TVA de plata si accesorii aferente.

De asemenea, in Decizia de impunere la pct.2.1.2. "Motivul de fapt" sunt inscrise si detaliate si motivele care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venituri din salarii si accesorii aferente, contributia de asigurari sociale datorata de angajator, accesorii aferente, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, accesorii aferente, contributia de asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, accesorii aferente, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati, accesorii aferente, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, accesorii aferente, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, accesorii aferente, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asigurati, accesorii aferente, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, accesorii aferente, contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, accesorii aferente.

Detalierea din punct de vedere valoric a acestor sume , respectiv cuantumul total al impozitului pe profit, a TVA respinsa la deductibilitate, colectata suplimentar si totodata TVA stabilita suplimentar de plata precum si impozitul pe venituri din salarii si contributiile sociale de natura salariala sunt inscrise in Raportului de inspectie fiscala, care conform art.109 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prezinta constatările inspectiei din punct de vedere factic si legal.

In anexele la Raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala prezinta modul de determinare a impozitului pe profit a TVA stabilita suplimentar de plata, a obligatiilor fiscale de natura salariala precum si modul de calcul al accesoriilor.

La pct.213 "Motivul de drept" din Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala precum si Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate articolele de lege in baza carora au fost respinse la deductibilitate cheltuielile precum si stabilirea impozitului pe profit de recuperat, articolele de lege care au dus la respingerea la deductibilitate a TVA precum acordarea la dreptului la deductibilitate a TVA si colectarea suplimentara a TVA care au condus la stabilirea TVA de plata.

Organele de inspectie fiscala au prezentat temeiul de drept in baza caruia a reincadrat diurnele externe incasate de catre salariatii societatii ca reprezentand avantaje in bani si au stabilit suplimentar obligatii fiscale de natura salariala respectiv: impozit pe veniturile din salarii si asimilate salariilor, contributia de asigurari sociale datorata de angajator, contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati, contributia de

asigurari sociale pentru somaj datorata de angajator, contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asiguratii, contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator, contributia pentru asigurari de sanatate retinuta de la asiguratii, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator, contributi pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice. De asemenea, organele inspectie fiscala au prezentat si baza legala privind modul de calcul al accesoriilor stabilite pe perioada verificata.

Se retine astfel ca , Decizia de impunere este probata in fapt, organele de inspectie fiscala utilizand mijloace de proba in baza carora acestea si-au format convingerea ca in evidentele contabile ale societatii au fost inregistrate documente care nu indeplinesc calitate de document justificativ, operatiuni care au dus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare de plata.

Dupa cum am aratat si mai sus organele de inspectie fiscala au indicat temeiul de drept in baza caruia au fost stabilite suplimentar aceste obligatii fiscale.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, stabilite de inspectia fiscala a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal contestat nu este intemeiat in fapt si drept nu este reala iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X.

B)In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit in minus prin Decizia de impunere, contestat de societate, mentionam:

1)Referitor la cheltuielile cu combustibilul, asigurari auto, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor reprezentand contravaloare combustibil si asigurari auto, inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2011-2013, in conditiile in care s-a constatat ca mijloacele auto in cauza nu au fost destinate exclusiv desfasurarii activitatii societatii.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X, in calitate de proprietar si comodant a utilizat , pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, un numar de 4 mijloace de transport.

Conform documentelor si informatiilor prezentate in timpul inspectiei fiscale (talonul mijloacelor de transport, contracte de achizitie si comodat, contracte si situatii de lucrari, procese verbale de receptie si punere in functiune) organele de inspectie fiscala au constatat ca mijloacele de transport Renault si Mercedes sunt destinate transportului de marfa si persoane si au fost utilizate pentru deplasari la locul efectuarii instalatiilor sanitare, instalatiilor de incalzire, la sediul clientului.

Pentru autoturismele Skoda si Volkswagen, mijloace de transport destinate transportului de persoane, societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice in vederea justificarii dreptului de deducere a cheltuielilor aferente achizitiilor de combustibili, serviciilor de asigurare; astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si

cheltuielile cu primele de asigurare in limita a 50% pe anul 2012 si 2013, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) , alin.(2) lit.n) si alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca a utilizat mijloacele de transport in vederea desfasurarii activitatii economice si anume ca, cu mijloacele de transport Skoda si Volkswagen sunt transportate materiale de constructii si instalatii destinate realizarii lucrarilor contractate precum si deplasarea salariatilor societatii de la sediul acesteia la locul unde se realizeaza efectiv prestarea de servicii.

Sustine ca, utilizarea mijloacelor de transport aflate in proprietatea si posesia SC X rezulta din deciziile interne intocmite de administratorii societatii prin care sunt prevazute :destinatia autoturismului, numele persoanei ce utilizeaza mijlocul de transport si foile de parcurs intocmite; pentru autoturismele in cauza au fost emise decizii interne .Mai mult decat atat a fost incheiat un "Acord colectiv" intre reprezentantii societatii si reprezentantii salariatilor prin care SC X se angajeaza ca "va pune la dispozitia salariatilor in mod gratuit mijloacele de transport pentru deplasarea in scopul desfasurarii activitatii economice."

Societatea anexeaza la dosarul contestatiei deciziile interne, acordul colectiv si foile de parcurs referitoare la autoturismele care fac obiectul cauzei .

Astfel, societatea contestatoare considera ca cheltuielile cu combustibilul si asigurarile auto aferente autoturismelor au fost destinate activitatii societatii, acestea incadrandu-se in exceptiile prevazute de art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

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

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

Începând cu data de 01.07.2012, art.21 alin.(3) lit.n) se modifică în sensul ca:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

iar începând cu data de 01.01.2012 alin.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se modifică în sensul ca:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

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

“În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45^1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145^1 din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele



informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

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

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

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

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

De asemenea legiuitorul specifică cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale și anume: se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cât și cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecții tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată; dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală, pe perioada verificată au acordat deductibilitate cheltuielilor de funcționare, întreținere, reparații numai pentru mijloacele de transport Renault și Mercedes având în vedere că, din documentele și informațiile prezentate de societatea contestatoare (talonul mijloacelor de transport, contracte de achiziție și

comodat, contracte si situatii de lucrari, procese verbale de receptie si punere in functiune) s-a constatat ca aceste mijloacele de transport sunt destinate transportului de marfa si persoane, fiind utilizate pentru deplasari la locul efectuării instalatiilor sanitare, instalatiilor de incalzire, la sediul clientului.

Se retine astfel ca, mijloacele de transport Renault si Mercedes au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Se retine faptul ca pentru autoturismele Skoda si Volkswagen , mijloace de transport destinate transportului de persoane, in timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice in vederea justificarii dreptului de deducere a cheltuielilor aferente achizitiilor de combustibil , serviciilor de asigurare.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat foi de parcurs(cumulative pentru o perioada de o luna) intocmite pentru perioada 01.12.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Skoda si pentru perioada 01.07.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Volkswagen in care se specifica urmatoarele:data, locul de pornire , contoar, locul de sosire, distanta parcursa (km) .

In foile de parcurs prezentate nu este mentionat scopul deplasarii, norma de consum de carburant pe kilometru parcurs .

Referitor la cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismului Skoda, din documentele prezentate se retin urmatoarele:

- in luna februarie 2012, societatea contestatoarea inscrie in Foaia de parcurs prezentata ca a efectuat o deplasare, parcurgand o distanta de 2.900 kilometri. Conform sitului distante.ro, distanta dintre cele doua localitati este de aproximativ 390 km, de unde rezulta ca o deplasare tur-retur ar insuma o distanta parcursa de 780 km si nu de 2.900 km. Astfel se constata ca pentru un numar de 2.120 km nu se cunoaste in ce scop a fost utilizat autoturismul in luna februarie 2012.

-in foile de parcurs intocmite pentru lunile ianuarie 2013 si februarie 2013 societatea contestatoare inscrie deplasari in Germania cu distante parcurse de 3500 km/ deplasare. Pentru aceste deplasari nu au fost prezentate Ordine de deplasare iar in evidenta contabila nu sunt inregistrate cheltuieli de deplasare cu diurnele acordate salariatilor; in contestatie ( pag. 26 din contestatie)societatea contestatoare sustine ca din diurnele acordate salariatii isi acopereau cheltuielile de cazare, masa, e.t.c.:

In plus, pe foile de parcurs prezentate sunt inscrise numere auto diferite.

Avand in vedere cele constatate mai sus se retine ca foile de parcurs prezentate nu intrunesc calitatea de document justificativ (nu contin toate elementele minimale reglementate) si ca autoturismul Skoda nu a fost utilizate exclusiv in scopul activitatii societatii contestatoare.

- Referitor la cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismului Volsfwagen

- in luna august 2011, in foaia de parcurs intocmita sunt trecute un numar de 7 deplasari pentru care la rubrica “ distanta parcursa (km)” este inscrisa distanta de 220 km.

Conform sitului distante.ro, distanta dintre localitati este de 53 km, de unde deducem ca deplasarea tur-retur ar insuma 106 km si nu 220 km cum mentioneaza contestatoarea. Aceasta distanta este preluata si in foaia de parcurs a lunii septembrie (3 deplasari), astfel se constata ca pentru un numar de 1.100 km ( 770 km in luna august 2011 + 330 km in luna septembrie 2011) nu se cunoaste in ce scop a fost utilizat autoturismul.

- foile de parcurs aferente lunilor iulie, august, septembrie, noiembrie 2013, prezentate in copie in anexa contestatiei, nu furnizeaza informatii privind destinatia,

distanța parcursă, scopul deplasării, consumul pe kilometru, informații obligatorii pe care trebuie să le conțină foile de parcurs, conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, ca să îndeplinească calitatea de document justificativ.

Având în vedere cele rezultate din foile de parcurs prezentate la dosarul contestației se reține că cheltuielile cu combustibilul aferente autoturismului Volkswagen nu sunt justificate, autoturismul în cauză nu a fost utilizat pe perioada verificată exclusiv pentru activitatea desfășurată de societate.

Prin Decizia internă, administratorii SC X decid că "autoturismul marca Volkswagen deținut în baza contractului de comodat va fi utilizat pentru transportul administratorului în vederea deplasărilor la și de la locul de desfășurare a lucrărilor contractate atât pe raza localității cât în afara localității. De asemenea, în situațiile impuse autoturismul va fi utilizat pentru transportul de materiale instalării. Utilizarea autoturismului va rezulta din foile de parcurs întocmite de administrator."

Prin Decizia internă, administratorii SC X decid că "autoturismul marca Volkswagen deținut în baza contractului de leasing va fi utilizat pentru transportul celui alt administrator în vederea deplasărilor la și de la locul de desfășurare a lucrărilor contractate atât pe raza localității cât în afara localității. De asemenea, în situațiile impuse autoturismul va fi utilizat pentru transportul de materiale instalării. Utilizarea autoturismului va rezulta din foile de parcurs întocmite de administrator."

De asemenea, la dosarul contestației se află și Decizia în care societatea a decis că autoturismul aparținând parcului auto al societății, va fi condus de către administratori.

Deciziile interne prezentate de societate în susținerea acestui capăt de cerere nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu au fost prezentate documente care să justifice utilizarea autoturismelor în cauză exclusiv pentru desfășurarea activității societății.

În prevederile legale mai sus enunțate se specifică în mod clar că justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale a cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport la calculul profitului impozabil, se efectuează de baza documentelor justificative și prin întocmirea foilor de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Mai mult, legiuitorul limitează deductibilitatea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparări aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Însă din deciziile prezentate de societate rezulta că PF în calitate de asociați și administratori ai SC X conduc și alte autoturisme.

În condițiile în care societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a justificat utilizarea vehiculelor Skoda și Volkswagen în scopul desfășurării activității se reține că autoturismele în cauză au fost utilizate și în scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 legiuitorul a prevăzut că fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepțiile mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2014, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau

leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Avand in vedere ca societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a facut dovada ca autoturismele Skoda si Volkswagen au fost utilizate exclusiv pentru desfasurarea activitatii si se incadreaza in exceptiile prevazute de lege se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si cheltuielile cu primele de asigurare in limita prevazuta de lege pe fiecare an in parte in conditiile in care nu au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii.

Mentionam ca prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei si specifica faptul ca documentele prezentate de societate nu pot fi considerate ca fiind documente justificative din care sa rezulte exclusivitatea utilizarii acestui autoturism in scopurile economice ale societatii.

Argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala in conditiile in care nu sunt sustinute de documente justificative.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

In conditiile in care societatea nu justifica cu documente aceste cheltuieli se retine ca autoturismele mai sus enumerate au fost utilizate pentru activitatea economica cat si in scop personal.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

si pct.43 din H.G. Nr.44/2004 dat in aplicarea acestui articol de lege:

*“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:*

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

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

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

se retine ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata.

Astfel, ca pentru acest capat de cerere se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul si primele de asigurare aferente autoturismelor Skoda si Volkswagen si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu combustibilul si primele de asigurare.

2. In ceea ce privesc cheltuielile cu reparatiile auto respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestatate de societate, **cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este de a stabili daca cheltuielile cu reparatiile auto sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2012, 2013.**

In fapt, pe perioada 01.01.2012-31.12.2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu reparatii auto inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente respectiv comanda-devize, in vederea stabilirii realitatii serviciilor prestate si a mijloacelor de transport asupra carora s-au efectuat reparatiile; astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu reparatiile auto inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D.

In contestatia formulata referitor la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D societatea contestatoare sustine ca reparatiile au fost efectuate pentru autoturismului Skoda si anexeaza in copie la dosarul contestatiei devizele de lucrari.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca cheltuielile in cauza, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2012, 2013.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fisca, in vigoare pe perioada 2012-2013, potrivit caruia:

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

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

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

*5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile*

*privind amortizarea.*

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca legiuitorul a limitat , cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții; mai mult legiuitorul a limitat deductibilitatea la 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri incluzând și scaunul șoferului aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

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

De asemenea legiuitorul specifică cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale și anume: se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cât și cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing cum sunt; impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecții tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată; dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente comandă, devize de lucrări din care să rezulte asupra cărora autoturism au fost efectuate reparațiile de către SC D.

La dosarul contestației, societatea contestatoare a prezentat parțial documente respectiv foi de comandă-deviz și anume:

-pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza facturii emisă de SC D , societatea contestatoare a prezentat foaia de comandă -deviz din care rezultă că s-au efectuat reparații la autoturismul Skoda;

-pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza facturii emisă de SC D , societatea contestatoare a prezentat foaia de comandă -deviz din care rezultă că s-au efectuat reparații la autoturismul Skoda;

-pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza facturii emisă de SC D , societatea contestatoare a prezentat foaia de comandă -deviz din care rezultă că s-au efectuat reparații la autoturismul Skoda;

Se reține astfel că SC X , la dosarul contestației a prezentat documente în vederea justificării cheltuielilor cu reparațiile.

Pentru cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC D societatea contestatoare nu a prezentat documente în vederea justificării acestor cheltuieli.

În conformitate cu prevederile art.213 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

*"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului*

*administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."*

Astfel, conform prevederilor legale invocate, la dosarul contestatiei , societatea contestatoare poate sa depuna probe noi in sustinerea cauzei iar organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se ofera posibilitatea sa se pronunte asupra acestor documente.

Mentionam ca, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei si au retinut urmatoarele:

In urma prezentarii acestor documente, avand in vedere caracteristicile tehnice ale autoturismului -masa totala maxima autorizata este de 1.965 kg, care nu depaseste 3.500 kg, iar capacitatea cilindrica este de 1.598 cm<sup>3</sup> si faptul ca acest autoturism nu a fost utilizat in exclusivitate in scopul activitatii economice a societatii, in baza prevederilor art. 21, alin (4), litera t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de control constata ca sunt indeplinite conditiile de deductie la calculul profitului impozabil a cotei de 50% din cheltuielilor cu reparatiile pentru care societatea a prezentat documente justificative, respectiv suma.. lei.

Dupa cum am aratat si mai sus, pe perioada 2012-2013, cheltuielile cu reparatia autoturismelor proprietate a societatii, leasing au deductibilitate limitata, in cota de 50% din cheltuielile cu reparatiile mijloacelor de transport auto in conditiile in care acestea nu sunt utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii societatii.

La lit.B pct.1) din prezenta decizie s-a retinut ca autoturismul Skoda a fost utilizat atat in scopul desfasurarii activitatii societatii cat si in scop personal , astfel ca in mod legal organele de inspectie fiscala au propus admiterea la deductibilitate a cheltuielilor reprezentand cota de 50% din cheltuielile cu reparatiile efectuate asupra acestui autoturism pentru care societatea a prezentat documente justificative, in limita prevazuta de lege.

In consecinta, se va admite partial contestatia formulata de SC X cu privire la cheltuielile cu reparatiile auto si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu reparatiile in valoare de... lei.

**3.Referitor la cheltuielile cu serviciile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC T in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile achizitionate au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile si ca au fost prestate efectiv.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a inregistrat in evidentele contabile, pe perioada verificata, cheltuieli cu servicii executate de terti in baza facturilor emise de SC T, si anume:

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in anul 2011 in baza facturilor reprezentand lucrari montaj, echipamente termice;

-cheltuieli reprezentand contravaloare lucrari montaj, echipamente termice

inregistrate in evidentele contabile in anul 2012;

-cheltuieli cu lucrari montaj echipamente termice, inregistrate in evidentele contabile in baza facturii...

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, in timpul inspectiei fiscale societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative privind prestarea acestor servicii, astfel ca au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC T in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca pe perioada 2011-2013 a achizitionat de la SC T materiale pentru instalatii termice si prestari servicii in baza Contractului de executie lucrari de montare-instalare, service-reparare incheiat cu aceasta societate.Obiectului contractului consta in lucrari revizii, reparatii, autorizari, montare-instalare, consultanta, proiectare la cererea beneficiarului; sustine ca nu este autorizata I.S.C.I.R. si a fost necesar incheierea unui contract cu un agent economic ce detine o astfel de autorizare, obligatii impuse prin Legea nr.64/2008 republicata privind functionarea in conditii de siguranta a instalatiilor sub presiune, instalatiilor de ridicat si a aparatelor consumatoare de combustibil. Societatea anexeaza la dosarul contestatiei Contractul de executie si Autorizatia SC T.

Societatea contestatoare sustine ca a inregistrat in contabilitate, cheltuielile in mod cronologic si sistematic, in baza facturilor emise de SC T si a anexelor la facturi -inscrisuri emise de executant ce poarta denumirea de "bonuri de vanzare"; facturile indeplinesc calitatea de document justificativ intrucat acestea furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare stabilite prin OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile precum si prevederile pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare considera ca , prin incheierea contractului de executie si detinerea documentelor justificative si dovedirea naturii si necesitatii cheltuielilor indeplineste toate conditiile prevazute de legislatia fiscala pentru deducerea cheltuielilor inregistrate in corespondenta cu furnizorul SC T, incadrandu-se in prevederile pct.48 din Normelor de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, date in aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal;invoca in sustinere si prevederile art.21 alin.(1) din Codul fiscal si solicita admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia:

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

iar la art.21 alin.(4) din acelasi act normativ se prevede:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării*



*acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"*

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

*"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."*

iar la pct.48 din același act normativ se prevede:

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

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

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la baza un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

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

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

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

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate pe perioada verificată pe motiv că societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor respectiv situații de lucrări care au stat la baza întocmirii facturilor emise din care să rezulte natura lucrărilor efectuate sau

materialele si serviciile inscrise in facturile emise de SC T sa se regaseasca in devizele lucrarilor executate de SC X , sau aceste servicii sa fie efectuate asupra imobiliarilor corporale sau necorporale ale societatii.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat Contractul de executie lucrari de montare-instalare, service-reparare incheiat intre SC T in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect "Lucrari, revizii, reparatii , autorizare montare -instalare, consultanta, proiectare la cererea beneficiarului, in functie de nevoile beneficiarului."

La dosarul contestatiei societatea contestatoare anexate bonuri de vanzare pentru o parte din facturi si anume:

-factura este insotita de "bon de vanzare ce cuprinde materiale-centrale termice, kit si manopera;

-factura este insotita de "bon de vanzare" ce cuprinde materiale instalatii termice-centrala termica, kit, vana, motor, servomotor recur si manopera;

-factura este insotita de "bon de vanzare" ce cuprinde materiale instalatii termice-centrala termica, kit coaxial, radiator otel si manopera;

-factura este insotita de "bon de vanzare" ce cuprinde materiale instalatii termice-centrala termica, kit coaxial si manopera;

-factura are ca obiect doar prestari servicii si nu are anexat bon de vanzare;

-factura este insotita de "bon de vanzare" ce cuprinde materiale instalatii termice-centrale termice, pompa si manopera.

Se retine astfel ca, prin facturile mai sus enumerate inregistrate in evidentele contabile ale societatii in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" s-au achizitionat centrale termice, kit coaxial precum si manopera.

Din bonurile de vanzare prezentate la dosarul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare a achizitionat de la SC T centralele termice precum si ale materiale necesare instalatiilor termice kit coaxial, pompa si manopera.

La rubrica "denumirea produselor si serviciilor" din facturi, SC T a in scris "Lucrari de montare instalare echipamente termice"

Potrivit Ordinului 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu ajutorul contului 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" se tine evidenta altor cheltuieli cu serviciile executate de terti.

*"În debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" se înregistrează:*

*- sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terți (401, 408, 471, 512, 531, 542);*

*- sume în curs de clarificare (473)."*

Din bonurile de vanzare prezentate la dosarul contestatiei si facturile emise de SC T nu rezulta daca bunurile achizitionate si manopera au fost destinate imobiliarilor corporale ale SC X sau au fost utilizate si necesare executarii lucrarilor de catre SC X catre beneficiarii acesteia.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea contestatoare a inregistrat venituri impozabile din realizarea si intretinerea de instalatii sanitare si termice, vanzarea de marfuri achizitionate de la diverse persoane juridice, acordarea de consultanta in domeniul realizarii instalatiilor solare.

La dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat doar facturile si bonurile de vanzare privind achizitia centralelor termice si alte materiale necesare instalatiilor termice in sa cu privire la manopera inscrise in facturi societatea contestatoare nu a prezentat situatii de lucrari, devize de lucrari din care sa rezulte unde au fost montate

centralele termice achizitionate precum si materialele necesare instalatiilor termice.

Mai mult, avand in vedere ca potrivit bonurilor de vanzare prezentate, societatea a achizitionat de la SC T, centrale termice si materiale necesare instalatiilor termice se retine ca acestea au fost inregistrate eronat in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" in conditiile in care acestea reprezinta bunuri; societatea nu avea cum sa monteze centralele achizitionate la sediul sau social - in aceste conditii aceasta investitie ar fi trebuit inregistrata intr-un cont de imobilizari corporale si supusa amortizarii.

Prin urmare, societatea contestatoare in mod eronat a inregistrat ca deductibile fiscal cheltuielile cu bunurile si serviciile achizitionate de la SC T in conditiile in care nu face dovada necesitatii achizitionarii centralelor termice si materialelor destinate instalatiilor termice precum si cheltuielile cu manopera inscrisa in bonurile de vanzare prezentate, in vederea realizarii de venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au solicitat in timpul controlului documente prin care sa se dovedeasca faptul ca aceste bunuri si servicii au fost prestate clientilor SC X in numele sau, ca aceste bunuri si servicii se regasesc in Devizele intocmite de X clientilor .

Astfel de documente nu au fost prezentate in timpul controlului si nici la dosarul contestatiei.

Societatea contestatoare nu a facut referire nici in timpul inspectiei fiscale si nici in contestatie la lucrarile sau/si clientii care au fost beneficiarii finali ale acestor servicii si nu a prezentat nicio situatie de lucrari, raport de lucru, sau proces verbal de receptie a lucrarilor, incheiate cu SCT. Prezentarea unui contract de prestari servicii, a facturilor intocmite si a bonurilor de vanzare intocmite de SC T nu sunt suficiente pentru sustinerea realitatii serviciilor.

La pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuiesc îndeplinite cumulativ următoarele conditii:

**-serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzatoare;

**-contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile iar societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuielile in cauza au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile respectiv ca SC T a montat centralele termice si a prestat serviciile catre clientii X in numele sau, ca aceste bunuri si servicii se regasesc in Devizele intocmite de X clientilor sai.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale si sa prezinte documentele justificative care au stat la baza inregistrarii in evidentele contabile a cheltuielilor cu serviciile achizitionate.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia, prin incheierea contractului de executie si detinerea documentelor justificative si dovedirea naturii si necesitatii cheltuielilor indeplineste toate conditiile prevazute de legislatia fiscala pentru deducerea cheltuielilor inregistrate in corespondenta cu furnizorul SCT nu poate fi retinut in

solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care prin prezenta decizie s-a demonstrat ca societatea contestatoare nu justifica inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei si nu dovedeste cu documente (situatii de lucrari , devize) necesitatea achizitionarii bunurilor si serviciilor de la SC T.

Prin urmare, in conditiile in care argumentele si documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile iar in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala si pct.11.1 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu serviciile executate de terti, pentru care societatea nu a facut dovada necesitatii achizitionarii bunurilor si serviciilor de la SCT.

4.Referitor la cheltuielile cu serviciile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC I, SC B, in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare, in baza facturilor emise de SC I a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu comisionul din vanzari pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind prestarea serviciilor stipulate in contractul, care are ca obiect identificarea de noi clienti si mijlocirea acceptarii ofertei in numele SC X.

In baza facturi emisa de SC B, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu servicii de consultanta in constructii.

In timpul inspectiei fiscala societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor de catre SC I respectiv SC B.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca odata cu prezentarea si predarea proiectului de raport , societatea a formulat punct de vedere la care a anexat Contractele de intermediere incheiate intre SC X cu SC I si SC B un numar de patru Situatii de prestari servicii ca fiind anexe justificative pentru serviciile facturate si fisele clientilor pentru cele doua societati .

Urmare a analizarii documentelor cu privire la serviciile facturate de SC I organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat documente prin care sa probeze ca societatea prestatoare ar fi efectuat demersuri in vederea atragerii de noi clienti respectiv transmiterea ofertelor, facilitarea stabilirii contractului dintre prestator si client asa cum este stipulat la pct.III"Obligatiile partilor".

Conform Actului aditional la contractul de intermediere incheiat cu SC I, comisionul se calculeaza prin aplicarea unui procent negociabil cuprins intre 5 si 15% din suma incasata de la client, in functie de complexitatea lucrarii care trebuie efectuata.

Din anexa la factura, rezulta ca s-a facturat un comision in procent de 11,5% din valoarea lucrarilor prestate de SC X pentru clientul de la care SC X a incasat in luna mai contravaloarea lucrarilor prestate in timp ce comisionul aferent a fost achitat catre SC I in luna ianuarie; in plus valoarea lucrarilor nu indica un grad de dificultate care sa justifice aplicarea unui procent atat de mare de catre intermediar.

Din anexa la factura, rezulta ca comisionul a fost de 8,25% din valoarea lucrarilor prestate de SC X pentru clientul de la care SC X a incasat in lunile martie, aprilie, mai si

iunie 2013 contravaloarea lucrarilor prestate in timp ce comisionul aferent a fost achitat catre SC I in luna aprilie 2013.

Din anexa la factura, rezulta ca s-a facturat un comision de 13 % din valoarea lucrarilor prestate de SC X pentru clientul de la care SC X a incasat in luna decembrie 2013 contravaloarea lucrarilor prestate.

Echipele de inspectie fiscala au constatat ca prin aplicarea procentului de 13 % asupra sumelor incasate de la client rezulta un comision mai mic decat cel facturat.

Aspectele rezultate din analiza documentelor au ridicat suspiciuni privind realitatea prestarii serviciilor de intermediere facturate de SC I, astfel ca organele de inspectie fiscala au mentinut tratamentul fiscal aplicat initial acestor cheltuieli in sensul considerarii lor ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

Referitor la cheltuielile cu servicii de consultanta in constructii, facturate de catre SC B, societatea contestatoare a prezentat Actul aditional la contractului de comision in care se consemneaza faptul ca " SC X a vandut materiale de constructii clientului si faptul ca " Valoarea fara TVA a facturii cu este de .. lei"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca atat contractul de comision cat si actul aditional au fost incheiate in data de 15.12.2013, data ulterioara incheierii lucrarilor prestate si facturate clientului respectiv data de 06.12.2013 asa cum reiese din Devizul-lucrare (anexa nr. 5), prezentat in timpul inspectiei fiscale la solicitarea echipei de inspectie fiscale.

Astfel, s-a constatat ca SC X a prestat o lucrare clientului si nu a vandut materiale de constructii asa cum este consemnat in Actul aditional al contractului de comision prezentat in anexa punctului de vedere.

Operatorul economic nu a prezentat documente prin care sa probeze demersurile intreprinse pentru atragerea clientului, cum ar fi transmiterea ofertelor, facilitarea stabilirii contactului dintre furnizor (SC X) si client.

Aspectele prezentate mai sus, au ridicat suspiciuni privind realitatea prestarii serviciilor de intermediere facturate de SC B astfel ca echipa de inspectie fiscala a mentinut tratamentul fiscal aplicat initial acestor cheltuieli in sensul considerarii lor ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013.

In conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit.f) si m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, mai sus enumerate pentru care societatea nu detine dovezi privind necesitatea achizitionarii serviciilor mai sus enumerate si din care sa rezulte ca acestea au fost efectiv prestate.

In contestatia formulata referitor la cheltuielile cu serviciile facturate de SC I SRL, societatea contestatoare sustine ca, contractul de intermediere incheiat cu SC I s-a efectuat in concordanta cu reglementarile Noului Cod Civil aprobat prin Legea nr.287/2009, art.2096.Urmare a intermediarii efectuate de SC I, SC X a incheiat contracte de prestari servicii cu difersi clienti.

Societatea contestatoare sustine ca la stabilirea si facturarea comisionului precum si remuneratia intermediarului SC I s-au avut in vedere prevederile art.2097 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil iar decontarea tranzactiilor s-a efectuat prin virament bancar, asa cum rezulta din extrasele de cont anexate la dosar.

Societatea contestatoare sustine ca facturile emise de SC I indeplinesc calitatea de document justificativ iar pentru deducerea cheltuielilor s-au avut in vedere prevederile

pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicare art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

Referitor la cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC B, societatea contestatoare sustine ca in calitate de contractor a incheiat cu beneficiarul SC P, contractul de "construire Parc Solar pe acoperis".

Societatea contestatoare sustine ca, contractul cu SC B s-a incheiat ulterior negocierilor purtate si incheierii tranzactiei cu SC P, respectiv in data de 15.12.2013, deoarece, pe fondul concurentei SC X a dat prioritate negocierilor si incheierii contractului cu SCP.

Societatea contestatoare sustine ca cheltuielile cu comisioanele de intermediere facturate de SC B au fost deduse la calculul impozitului pe profit in conformitate cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal; decontarea tranzactiilor intre SC X si SC B s-a efectuat prin virament bancar asa cum rezulta din extrasele de cont bancar anexate la dosarul contestatiei.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

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

iar la art.21 alin.(4) din acelasi act normativ se prevede:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

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

*"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."*

iar la pct.48 din acelasi act normativ se prevede:

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

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau*

orice alte materiale corespunzătoare;

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

Din prevederile legale enunțate se reține ca la determinarea profitului impozabil cheltuieli deductibile fiscal sunt numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile care nu au la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activității desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

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

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

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

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând comision vânzări înregistrate în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de SC I pe motiv că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor cum ar fi: rapoarte de lucru, studii de piață sau alte documente din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv.

Totodată, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând servicii de consultanță în construcții, înregistrate pe perioada verificată, în contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți" în baza facturii emise de SC B pe motiv că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative privind realitatea prestării.

Referitor la cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC I, la dosarul contestației se află Contractul de intermediere încheiat între SC I în calitate de intermediar și SC X în calitate de beneficiar care are ca obiect "Intermediarul se obligă să identifice un partener pentru beneficiar și să mijlocească acceptarea ofertei ferme anexate. Această ofertă constă în esență în următoarele: tehnica solară și tehnica de încălzire. Prezentului contract se vor atașa ofertele emise."

Potrivit contractului intermediarul are următoarele obligații:

- să facă demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei;
- să-l informeze de îndată pe beneficiar asupra acceptării ofertei;
- să faciliteze stabilirea contractului între beneficiar și acceptantul ofertei;
- să efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile de la pct.3 să încheie operațiunea comercială avută în vedere.

In Actul aditional la Contractul de intermediere,existent in copie la dosarul contestatiei , se retine ca , comisionul se calculeaza prin aplicarea unui procent negociabil cuprins intre 5% si 15 % in functie de complexitatea lucrarilor.

La dosarul contestatiei se afla si situatiile de prestari servicii si anume:

-in situatia de prestari servicii la factura se specifica ca faptul ca s-a semnat contractul pentru lucrarea cu clientul pentru care s-a perceput un comision de ..

Conform informatiilor furnizate de societatea contestatoare s-a constatat ca valoarea contractului incheiat cu acest client este mai mare iar comisionul datorat ar fi fost de... si nu cat a fost facturat.

-in situatia de prestari servicii la factura se specifica ca faptul ca s-a semnat contractul pentru lucrarea pentru care s-a perceput comisionul;

-in situatia de prestari servicii la factura se specifica ca faptul ca s-a semnat contractul pentru lucrarea pentru care s-a perceput un comision;

S-a constatat ca SC X a incasat de la acest client in luna decembrie 2013, contravaloarea lucrarilor prestate , rezultand astfel un comision mai mic decat cel inscris in factura.

In situatiile existente la dosarul contestatiei se mentioneaza ca, "comisionul consta in identificarea partenerului pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei inaintata de catre beneficiar conform contractului de intermediere incheiat in 16.01.2013."

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat alte documente prin care sa justifice ca serviciile au fost prestate efectiv respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru , studii de piata din care sa rezulte ca SC I a identificat clienti, a informat SC X cu privire la aceste societatii, a efectuat demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile sa incheie contracte cu SC X, asa cum se prevede in contract.

Mai mult, in contestatia formulata se arata ca situatiile de prestari servicii, anexe la facturile emise de SC I , au fost intocmite SC X cu acceptul beneficiarului.

Prin documentele existente la dosarul contestatiei SC X nu face dovada ca SC I a intermediat incheierea contractelor intre SC X si clienti iar cheltuielile cu comisionul nu pot fi considerate ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2013 in conditiile in care nu s-a demonstrat ca serviciile au fost prestate efectiv asa cum se prevede la pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la cheltuielile cu serviciile de consultanta in constructii inregistrate in evidentele contabile in baza facturii, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Factura a fost emisa in baza contractului de comision incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si SC B in calitate de comisionar .

Obiectul Contractului de comision il reprezinta:

"2.1.-In indeplinirea prezentului contract de comision , comisionarul va proceda la prospectarea pietei si gasirea de noi clienti ai serviciilor oferite de beneficiar conform ofertei sale generale.

2.2.-Pentru fiecare lucrare contractata de beneficiar din portofoliul de lucrari oferit de comisionar se va incheia un act aditional cu beneficiarul.

2.3-In masura in care comisionarul identifica persoane interesate de serviciile si produsele beneficiarului, acesta va incerca sa adune cat mai multe detalii, informatii si documente de la aceste persoane, pe care le va prezenta beneficiarului.

2.4.-Orice client si sau cazuri noi pe care beneficiarul le preia spre rezolvare prin mijlocirea si intermedierea comisionarului, naste obligatia in sarcina beneficiarului de a



plati un comision catre comisionar, din valoarea totala a contractului fara TVA care se va incheia intre beneficiar si clientul adus de comisionar.

2.5.-Functie de numarul de clienti si/sau cazuri aduse de catre comisionar acesta poate negocia tarife procentuale diferite cu beneficiarul, care vor fi stipulate printr-un act aditional la prezentul contract."

La dosarul contestatiei se afla si Actul Aditional la Contractul in care se specifica urmatoarele:

"Conform articolului 2.5 partile contractante convin urmatoarele:  
Beneficiarul SC X a vandut materiale de constructii clientului :

Astfel, se constata ca atat contractul de comision cat si actul aditional al acestuia, mentionate mai sus, au fost incheiate, data ulterioara incheierii lucrarilor prestate si facturate clientului asa cum reiese din Devizul- lucrare (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala) prezentat de societate in timpul inspectiei fiscale la solicitarea organelor de inspectie fiscale.

Din devizul -lucrare existent la dosarul contestatiei se retine ca X a prestat o lucrare clientului si nu a vandut materiale de constructii asa cum este specificat in Actul aditional al contractului de comision, existent in copie la dosarul contestatiei.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa probeze demersurile intreprinse pentru atragerea clientului, cum ar fi transmiterea ofertelor, rapoarte de lucru, rapoarte privind prospectarea pietii, documente privind facilitarea stabilirii contactului dintre furnizor (SC X) si client.

La art.2 "Obiectul contractului" din Contractul de comision se specifica in mod clar ca: (pct2.1) comisionarul va proceda la prospectarea pietei si gasirea de noi clienti ai serviciilor oferite de beneficiar conform ofertei sale generale iar (pct.2.3) in masura in care comisionarul identifica persoane interesate de serviciile si produsele beneficiarului , acesta va incerca sa adune cat mai multe detalii, informatii si documente de la aceste persoane pe care le va prezenta beneficiarului.

Dupa cum am aratat si mai sus, societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei astfel de documente din care sa rezulte ca a intermediat a vanzare de produse intre client si SC X, asa cum sustine societatea contestatoare.

Prezentarea contractului de comision si actului aditional la contract precum si factura emisa de societatea prestatoare nu sunt suficiente pentru a proba realitatea prestarii acestor serviciilor.

Legiuitorul , prin articolele de lege mai sus enuntate, a precizat in mod clar ca pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

**-serviciile trebuie sa fie efectiv prestate**, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;

**-contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate,sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin documentele prezentate in timpul controlului si la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a facut dovada de serviciile de intermediare inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC I si SC B au fost efectiv prestate in conditiile in care nu au fost prezentate documente respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru , studii de piata din care sa rezulte ca societatile prestatoare au prospectat piata si au

gasit clientii, au informat SC X cu privire la aceste societatii, a efectuat demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile sa incheie contracte, asa cum se prevede lege si contractele de comision in cauza.

De asemenea, contribuabilul nu a facut dovada necesitatii efectuarii cheltuielilor cu comisionale platite catre SC I si SC B in conditiile in care s-a constatat ca unele contracte au fost incheiate ulterior facturii de comision iar alte contracte anterior incheierii contractului de comision respectiv:

- factura a fost emisa de SC I iar SC X a incheiat contractul cu clientul anterior;
- contractul de comision incheiat cu SC B cat si actul aditional al acestuia, au fost incheiate ulterior , lucrarilor prestate si facturate clientului.

Argumentele prezentate de societatea contestatoare in sustinerea contestatiei cu privire la cheltuielile cu comisionul in valoare totala de 30.788 lei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care nu a prezentat documente prin care sa justifice prestarea efectiva a acestor servicii.

Cheltuielile cu serviciile de intermediere nu au fost respinse la deductibilitate pe motiv ca , Contractele de intermediere incheiate cu SC I si SC B nu ar fi fost intocmite in conformitate cu prevederile art.2096 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, ci pentru ca societatea contestatoare nu a prezentat documente respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru , studii de piata din care sa rezulte ca societatile prestatoare au prospectat piata si au gasit clientii, au informat SC X cu privire la aceste societatii, a efectuat demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile sa incheie contracte, asa cum se prevede in contractele de comision in cauza.

Prin urmare argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala , astfel ca pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu comisionele si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala din actele administrativ fiscale contestate.

5.In ceea ce privesc cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea impozitului pe profit in minus, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la cheltuielile care au contribuit la stabilirea impozitului pe profit contestat de societate, in conditiile in care societatea nu a prezentat argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si urmatoarele cheltuieli:

- cheltuieli de natura obiectelor de inventar si materialelor nestocate care nu sunt aferente activitatii economice.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea , in luna noiembrie 2013 a efectuat o achizitie de cizme dama; in baza facturii a inregistrat cheltuieli deductibile fiscal si a dedus TVA.

Totodata in luna noiembrie si decembrie 2013, societatea achizitionat televizoare iar in baza facturilor de achizitie si a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile.

- cheltuieli de protocol care au depasit limita admisa pe anul 2013;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, potrivit balantei de verificare la

31.12.2013 , SC x a inregistrat in anul 2013 cheltuieli de protocol deductibile fiscal.

In temeiul prevederilor art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.33 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat cheltuielile de protocol deductibile fiscal si au stabilit ca societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor de protocol in valoare de ... lei si au respins la deductibilitate cheltuielile de protocol in valoare de ... lei.

-cheltuieli inregistrate in evidentele contabile in anul 2013 in baza cu facturii reprezentand servicii medicale, pentru PF.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca PF nu este salariatul si nici administratorul societatii, serviciile medicale nefiind aferente personalului societatii.

-cheltuieli cu despagubiri, amenzi si penalitati inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal; Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile avand in vedere prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli de exploatare inregistrate in evidentele contabile ale societatii astfel si pentru care societatea nu a prezentat documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

-cheltuieli cu impozitul pe profit nedeductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin(1) si alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata , referitor la cheltuielile, mai sus enumerate, societatea contestatoare nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si aceste cheltuieli in conditiile in care a contestat impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere in conditiile in care aceste cheltuieli nedeductibile fiscal au majorat baza impozabila pe perioada verificata si au dus la diminuarea impozitului pe profit de recuperat de la bugetul statului.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

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

*fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

In conditiile in care societatea contestatoare, contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere F-BV si nu prezinta argumente de fapt si de drept pentru care contesta si cheltuielile nedeductibile fiscal care au majorat baza impozabila pe perioada verificata si a dus la stabilirea impozitului pe profit contestat, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca nemotivata.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării"*.

**In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit ca fiind declarat in plus, prin Decizia de impunere, contestat de societate, mentionam:**

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor in valoare totala de.. lei.

In conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si au stabilit impozit pe profit suplimentar pe anii 2011 si 2013.

Prin declaratiile privind impozitul pe profit (formular 101) societatea contestatoare a declarat pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, impozit pe profit de plata in valoare de ... lei.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a declarat impozit pe profit in plus in valoare de.. lei, astfel:

-pe anul 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit de plata in valoare de ... lei;

-pe anul 2012, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit in valoare de -... lei;

-pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit in valoare de -... lei;

Prin prezenta decizie, organul de solutionare a contestatiei a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile in valoare de ... lei, ca nemotivata cu privire la cheltuielile in valoare de ... lei si a admis contestatia cu privire la cheltuielile in valoare de...

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

-art.19

*"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din*

*orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."*

-art.17

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

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

Avand in vedere ca perioada verificata organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile.., ca nemotivata cu privire la cheltuielile in valoare de.. si a admis contestatia cu privire la cheltuielile in.. se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit in valoare de .. lei, ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit in valoare de... si se va admite contestatia cu privire la impozitul pe profit in valoare de ....

In conditiile in care s-a constatat ca prin declaratiile privind impozitul pe profit (formular 101) societatea contestatoare a declarat pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, impozit pe profit de plata iar prin actul administrativ fiscal contestat , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit iar prin prezenta decizie s-a admis contestatia cu privire la impozitul pe profit , se va majora impozitului pe profit de recuperat.

Totodata, prin contestatia formulata societatea contestatoare a contestat in totalitate impozitul pe profit de recuperat de rezultat ca diferenta intre suma de 50.075 lei reprezentand impozit pe profit declarat de societate si suma reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada verificata.

Avand in vedere ca cheltuielile, stabilite ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala si pentru care contestatia s-a respins ca nemotivata au contribuit la stabilirea impozitului pe profit suplimentar si totodata la stabilirea TVA de recuperat stabilit de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, prin prezenta decizie se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit de recuperat .

In aceste conditii , in cauza in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*"Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;"*

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit, se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit si se admite partial contestatia cu privire la impozitul pe profit ;

In consecinta se va majora impozitului pe profit de recuperat si se va anula partial Decizia de impunere cu privire la suma reprezentand impozit pe profit.

Totodata se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit de recuperat si se va respinge contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit de recuperat.

**C) Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, dobanzile si penalitatile de intarziere, contestata de societate, mentionam:**

**1)Referitor la stabilirea bazei impozabile suplimentara a TVA si TVA suplimentara de plata ;**

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca nu poate fi determinata componenta sumei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in sarcina X si ca in calculul de stabilire a TVA de plata; echipa de control nu a avut in vedere soldul TVA de rambursat inregistrat la 31.12.2010 si TVA inregistrata si dedusa de societate.

Mentionam ca componenta sumei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in sarcina X este prezentata in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de Impunere si anume:

1)-TVA deductibila stabilita de echipa de inspectie fiscala,

2)-TVA pentru care operatorul economic nu are drept de deducere, care este la randul lui structurat pe patru subpuncte, insumand .. (pag 22 din raport);

3)-TVA colectata stabilita suplimentar de echipa de inspectie fiscala,.

In cadrul acestor subpuncte sunt prezentate achizitiile de bunuri si servicii inregistrate de operatorul economic si nedeclarate:

Cu privire la TVA, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada verificata societatea nu a declarat in Decontul de TVA ( formular 300) TVA aferenta operatiunilor intracomunitare.

Din verificarea modului de declarare a TVA deductibila aferente perioadei verificate, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatorul economic a raportat partial la randul 18 "Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa)" din deconturile de TVA depuse trimestrial, achizitiile intracomunitare evidentiata, cu TVA aferenta, respectiv declarand achizitii intracomunitare cu TVA aferenta.

Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, stabilita asupra bazei impozabile, din Raportul de inspectie fiscala nr., rezulta ca acestea se compun din:

-TVA aferenta achizitiilor efectuate pentru functionarea mijloacelor de transport care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice;

-TVA aferenta achizitiilor de bunuri care nu sunt aferente activitatii economice a societatii (televizoare, cizme dama, plita si cuptor electrice, saltea;

-TVA aferenta achizitiei de servicii executate de terti pentru care in timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente doveditoare privind realitatea prestarii acestora respectiv achizitiile efectuate de la prestatorii de servicii:

Mentionam ca initial in Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA nedeductibila aferenta unei baze impozabile.

Din Raportul de inspectie fiscala, Capitolul VI-"Discutia finala cu contribuabilul" rezulta ca, odata cu prezentarea si predarea proiectului de raport contribuabilul a formulat un punct de vedere , inregistrat la AIF, la care a anexat si 6 foi de comanda-deviz intocmite de SC D pentru lucrarile de reparatii auto efectuate si facturate SC X

Organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate si au reanalizat cheltuielile si TVA aferente acestor servicii si au retinut urmatoarele la pagina 52 din Raportul de inspectie fiscala:

"Serviciile de reparatii auto considerate de echipa de inspectie fiscala, nedeductibile pentru care s-au prezentat documente justificative privind realitatea prestarii lor, in proiectul de rif prezentat operatorului economic, echipa de inspectie fiscala le-a reconsiderat dand operatorului drept de deducere pentru cheltuielile si TVA.

Influenta fiscala in impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata constatate de echipa de inspectie fiscala a fost urmatoarea:

-asupra impozitului pe profit stabilit de echipa de inspectie fiscala a fost de majorare a sumei de restituit;

-asupra taxei pe valoarea adaugata a fost de diminuare a TVA de plata, a majorarilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere.

Metionam ca aceste modificari au fost inregistrate in actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere respectiv la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata" atat la Impozitul pe profit cat si la TVA .

Intr-adevar, in Decizia de impunere la TVA pct.2.1.2."Motivul de fapt " respectiv pct.2.3, pct.2.5 "TVA aferenta serviciilor prestate pentru terti pentru care nu s-au prezentat in timpul inspectiei fiscale documente doveditoare care au fost efectuate in scopul activitatii economice "organele de inspectie fiscala in mod eronat au in scris ca "In perioada 01.01.2011-31.03.2014, SC X a inregistrat achizitii cu TVA aferenta" fara a inscrie modificarile efectuate in Raportul de inspectie fiscala cu privire la TVA.

Astfel in conformitate cu prevederile art.48 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala vor corecta Decizia de impunere la TVA pct.2.1.2."Motivul de fapt " respectiv pct.2.3, pct.2.5 "TVA aferenta serviciilor prestate pentru terti pentru care nu s-au prezentat in timpul inspectiei fiscale documente doveditoare care au fost efectuate in scopul activitatii economice " cu privire la baza impozabila si TVA respinsa la deductibilitate, asa cum a specificat si in Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat.

De asemenea in sustinerea contestatiei nu poate fi retinuta afirmatia societatii contestatoare cu privire la "asa zisele cheltuieli nejustificate cu reparatiile mijloacelor de transport, lucrari de montaj, consultanta, sunt in suma de.. pentru care societatea a dedus TVA si nu a putut determina natura achizitiilor" din urmatoarele motive:

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca perioada fiscala verificata cu privire la impozitul pe profit a fost 01.01.2011-31.12.2013 iar perioada fiscala supusa verificarii taxei pe valoarea adaugata a fost 01.01.2011-31.03.2014.

Prin urmare, cheltuielile nedeductibile fiscal pentru care societatea a dedus TVA sunt aferente perioadei fiscale 01.01.2011-31.12.2013.

Pe trimestrul I 2014, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de furnizori.

Prin urmare, prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, dupa cum rezulta si din Raportul de inspectie fiscala nr.F-BV pagina 22-"TVA pentru care operatorul economic nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere" , lit.d) "TVA aferenta achizitiilor si serviciilor executate de terti pentru care nu s-au prezentat documente justificative" .

-TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol admise la deducere;

In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar din Raportul de inspectie fiscala, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca TVA colectata suplimentar se datoreaza ca urmare a nedeclararii achizitiilor intracomunitare .

Din deconturile de TVA depuse trimestrial in perioada 01.01.2011-31.03.2014, rezulta ca SC X a declarat la randul 5"Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa) "achizitii intracomunitare de bunuri cu TVA aferenta , organele de inspectie fiscala constatand o diferenta de TVA.

Aceste constatari au fost sustinute si prin tabelele comparative privind TVA inregistrata si declarata de operatorul economic in perioada 01.01.2011-31.03.2015, prezentate in anexa nr. 6 a Raportului de inspectie fiscala care la randul lui este anexa la Decizia de impunere.

Avand in vedere cele prezentate mai sus se constata ca baza de impunere aferenta TVA suplimentara este in suma de ... iat TVA de plata este de ...

Din "Situatia taxei pe valoarea adaugata stabilita de echipa de inspectie fiscala pentru perioada 01.01.2011-31.03.2014" anexa la raportul de inspectie fiscala rezulta ca la stabilirea "TVA Cumulata" organele de inspectie fiscala au luat in considerare TVA de rambusat, precum si TVA platita in perioada verificata si au stabilit ca TVA de plata , fiind determinat in conformitate cu prevederile art. 147<sup>3</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

1) Cu privire la TVA aferenta achizitiei de combustibil respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor Skoda si Volkswagen in conditiile in care societatea nu a facut dovada utilizarii exclusive a acestor autoturisme in scopul activitatii sale economice.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibile aferenta achizitiei de combustibil pentru autoturismele marca Volkswagen si Skoda pentru care societatea contestatoare nu a facut dovada ca mijloacele de transport auto au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca achizitiile de combustibil din perioada ianuarie 2011-decembrie 2013 au fost pentru autoturismul marca Skoda pentru care societatea a incheiat un contract de leasing in luna decembrie 2011 si un autoturism marca Volkswagen pentru care a incheiat un contract de comodat, care au fost utilizate in vederea desfasurarii activitatii



societatii. Locurile unde SC X realizeaza activitati generatoare de venituri impozabile sunt sediul beneficiarului astfel ca, in desfasurarea activitatii sale societatea are nevoie de mijloace de transport care sa ii asigure realizarea cu celeritate a lucrarilor contractate ; cu ajutorul mijloacelor de transport sunt transportate materiale de constructii si instalatii destinate realizarii lucrarilor contractuale precum si salariatii societatii la si de la sediul societatii la si de la punctul de lucru al societatii, la si de la locul unde isi realizeaza efectiv activitatea -prestari servicii de instalatii termice, instalatii sanitare si instalatii solare.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au aplicat prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal , dand o interpretare eronata sintagmei "vehicule utilizate exclusiv" inlaturand nejustificat dreptul de deducere pentru TVA aferenta combustibilului consumat. Eronat, organul de control a considerat ca daca societatea nu a prezentat "documente justificative privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice ";interpretarea corecta este aceea ca pot fi deduse cheltuieli si TVA aferent carburantului ori de cate ori autoturismele sunt utilizate in scopul prevazut de art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal; sustine ca deductibilitatea TVA se raporteaza la combustibilul utilizat nu la autoturism si nu este obligatoriu ca un contribuabil sa utilizeze autoturismul numai pentru activitatile exceptate pentru a putea beneficia de deducere.

In cauza in speta, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 sunt aplicabile si prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care limiteaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei unor categorii de vehicule rutiere si anume:

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

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

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

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

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

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

***"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă***

**achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

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

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

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

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

Incepand cu data de 01.07.2012, prin Ordonanta nr.24/2012 art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

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

Prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea nr.145<sup>1</sup> din Cod, in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06 2012, se specifica:

"45<sup>1</sup>.(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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

La pct.45<sup>1</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 , dat in aplicarea art.145<sup>1</sup> din Cod, in vigoare incepand cu data de 01.07.2012, se prevede:

“(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de

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

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

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

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este

*denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Din cadrul legal mai sus enunțate se retine ca art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane, (în speta) pe perioada 01.01.2011-31.12. 2011, reducerea dreptului de deducere la 50% în perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu excepțiile prevăzute de lege mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2014, art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

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

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

În lege se prevede în mod clar că este obligatia persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să

detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , in normele de aplicare a art.145<sup>1</sup> din Cod, se specifica in mod clar ca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci cand exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile.

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

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, SC X, in calitate de proprietar si comodatant a utilizat un numar de 4 mijloace de transport.

Conform documentelor si informatiilor prezentate in timpul inspectiei fiscale (talonul mijloacelor de transport, contracte de achizitie si comodat, contracte si situatii de lucrari, procese verbale de receptie si punere in functiune) organele de inspectie fiscala au constatat ca mijloacele de transport Renault si Mercedes sunt destinate transportului de marfa si persoane si au fost utilizate pentru deplasari la locul efectuarii instalatiilor sanitare, instalatiilor de incalzire, la sediul clientului.

Pentru autoturismele Skoda si Volkswagen care se incadreaza in categoria vehiculelor rutiere cu greutate sub 3,5 tone si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului destinate exclusiv transportului de persoane si pentru care legiuitorul a prevazut limitari la dreptul de deducere a TVA, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii acestor autoturisme, pe motiv ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca autoturismele in cauza nu au fost destinate exclusiv realizarii de operatiuni taxabile.

Dupa cum am aratat si la capitolul impozit pe profit din prezenta decizie, la dosarul contestatiei societatea contestatoare a prezentat foi de parcurs(cumulative pentru o perioada de o luna) intocmite pentru perioada 01.12.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Skoda si pentru perioada 01.07.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Volkswagen in care se specifica urmatoarele:data, locul de pornire , contoar, locul de sosire, distanta parcursa (km) .

In foile de parcurs prezentate nu este mentionat scopul deplasarii, norma de consum de carburant pe kilometru parcurs .

Referitor la cheltuielile cu combustibilul aferent autoturismului Skoda, din documentele prezentate se retin urmatoarele:

- in luna februarie 2012, societatea contestatoarea inscrie in Foaia de parcurs prezentata ca a efectuat in data de 17.02.2012 o deplasare, parcurgand o distanta de 2.900 kilometri. Conform sitului distante.ro, distanta dintre cele doua localitati este de aproximativ 390 km, de unde rezulta ca o deplasare tur-retur ar insuma o distanta parcursa de 780 km si nu de 2.900 km. Astfel se constata ca pentru un numar de 2.120 km nu se cunoaste in ce scop a fost utilizat autoturismul in luna februarie 2012.

-in foile de parcurs intocmite pentru lunile ianuarie 2013 (01.01.2013-06.01.2013) si februarie 2013 (04.02.2013-10.02.2013), societatea contestatoare inscrie deplasari in Germania cu distante parcurse de 3500 km/ deplasare. Pentru aceste deplasari nu au fost prezentate Ordine de deplasare iar in evidenta contabila nu sunt inregistrate cheltuieli de deplasare sau cu diurnele acordate salariatilor; in contestatie ( pag. 26 din contestatie) societatea contestatoare sustine ca din diurnele acordate salariatii isi acopereau cheltuielile de cazare, masa, e.t.c.:

In plus, pe foile de parcurs prezentate apar mai multe numere auto.

Avand in vedere cele constatate mai sus se retine ca foile de parcurs prezentate nu intrunesc calitatea de document justificativ (nu contin toate elementele minimale reglementate) si ca autoturismul Skoda nu a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii societatii contestatoare.

- in ceea ce privesc foile de parcurs pentru autoturismului Volsfwagen;

- in luna august 2011, in foaia de parcurs intocmita sunt trecute un numar de 7 deplasari "" pentru care la rubrica " parcursa (km)" este inscisa distanta de 220 km.

Conform sitului distante.ro, distanta dintre localitati este de 53 km, de unde deducem ca deplasarea tur-retur ar insuma 106 km si nu 220 km cum mentioneaza contestatoarea. Aceasta distanta este preluata si in foaia de parcurs a lunii septembrie (3 deplasari), astfel se constata ca pentru un numar de 1.100 km ( 770 km in luna august 2011 + 330 km in luna septembrie 2011) nu se cunoaste in ce scop a fost utilizat autoturismul.

- foile de parcurs aferente lunilor iulie, august, septembrie, noiembrie 2013, prezentate in copie in anexa contestatiei, nu furnizeaza informatii privind destinatia, distanta parcursa, scopul deplasarii, consumul pe kilometru, informatii obligatorii pe care trebuie sa le contina foile de parcurs, conform prevederilor 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare, ca sa indeplineasca calitatea de document justificativ.

Avand in vedere cele rezultate din foile de parcurs prezentate la dosarul contestatiei se retine ca autoturismului Volsfwagen nu a fost utilizat pe perioada verificata exclusiv pentru activitatea desfasurata de societate si nu se justifica deducerea integrala a TVA aferenta achizitiei de combustibil destinata functionarii acestui autoturism.

La dosarul contestatiei se afla si Deciziile interne prin care administratorii SC X decid ca "autoturismul marca Volkswagen detinut in baza contractului de comodat va fi utilizat pentru transportul acestora, in vederea efectuarii deplasarilor la si de la locul de desfasurare a lucrarilor contractate atat pe raza localitatii cat in afara acesteia. De asemenea, in situatiile impuse autoturismul va fi utilizat pentru transportul de materiale instalarii.

De asemenea, la dosarul contestatiei se afla si Decizia in care societatea a decis ca autoturismul , apartinand parcului auto al societatii, va fi condus de catre administratorii societatii.

Deciziile interne prezentate de societate in sustinerea acestui capat de cerere nu au relevanta in cauza in speta in conditiile in care nu au fost prezentate documente care sa justifice utilizarea autoturismelor in cauza exclusiv pentru desfasurarea activitatii societatii.

In prevederile legale mai sus enuntate se specifica in mod clar ca justificarea utilizarii vehiculelor , in sensul acordarii deductibilitatii integrale a TVA cu functionarea, intretinerea si reparatia mijloacelor de transport, se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii; categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În condițiile în care societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a justificat utilizarea vehiculelor Skoda și Volkswagen exclusiv în scopul desfășurării activității se reține că autoturismele în cauză au fost utilizate și în scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 legiuitorul a prevăzut că fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepțiile prevăzute de lege.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2014, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Având în vedere că societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a făcut dovada că autoturismele Skoda și Volkswagen au fost utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității și se încadrează în excepțiile prevăzute de lege se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA în limita a 50%.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia autoturismele în cauză au fost utilizate pentru transportul salariaților de la locul de muncă la locul beneficiarului respectiv locul desfășurării activității precum și pentru transportul materialelor, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care societatea în calitate de proprietar și comodant a mai utilizat 2 mijloace de transport -Renault și Mercedes care după cum specifică și organele de inspecție fiscală acestea au fost destinate desfășurării activității și obținerii de venituri taxabile.

În prevederile legale mai sus enunțate se specifică în mod clar că în cazul în care un vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, acesta pe lângă utilizarea în scopul activității economice este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limitează la 50%.

De asemenea în lege se prevede în mod clar că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

După cum am arătat și mai sus foile de parcurs prezentate la dosarul contestației au fost întocmite cumulativ pentru o perioadă de o lună pentru fiecare autoturism în parte astfel: pe perioada 01.12.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Skoda; pe perioada 01.07.2011-31.03.2014 pentru autoturismul Volkswagen.

În foile de parcurs prezentate nu este menționat scopul deplasării, norma de consum de carburant pe kilometru parcurs, așa cum prevede legea astfel că nu pot fi considerate documente pentru justificarea deductibilității TVA aferente combustibilului

destinat functionarii autoturismelor in cauza.

In aceste conditii se retine ca autoturismele Skoda si Volkswagen au fost utilizate atat pentru activitatea economica cat si in scop personal iar in speta se impune limitarea dreptului de deducere a TVA prevazut de lege.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala in mod eronat au aplicat prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal , dand o interpretare eronata sintagmei"vehicule utilizate exclusiv" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca autoturismele in cauza au fost utilizate exclusiv in scopul defasurarii activitatii si obtinerii de operatiuni taxabile.

In aceste conditii se retine ca autoturismele Skoda si Volkswagen au fost utilizate atat pentru activitatea economica cat si in scop personal iar in speta se impune limitarea dreptului de deducere a TVA prevazut de lege.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil utilizat pentru functionarea autoturismelor Skoda si Volkswagen in limita a 50% .

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele aflate la dosarul contestatiei fi faptul ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca autoturismele Skoda si Volkswagen sunt utilizate exclusiv in activitatea economica, acestea fiind folosite si in scop personal, se va respinge contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala respectiv nedeductibilitatea TVA aferenta achizitiei de combustibil necesar functionarii autoturismelor Skoda si Volkswagen .

## **2. In ceea ce priveste TVA, contestata de societate, mentionam:**

**a)In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestata de societate, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este de a stabili daca SC X beneficiaza dreptul de deducere a TVA exercitat in baza facturilor emise de prestatorii de servicii reprezentand contravaloare prestari servicii in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si sunt destinate operatiunilor sale taxabile.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, pe motiv ca SC X nu a facut dovada prestarii lucrarilor de reparatii auto asupra mijloacelor de transport utilizate aflate in proprietatea sa, facturate de SC R respectiv realizarii lucrarilor de instalare, montaj in cadrul proiectelor derulate cu clientii sai, (aceste lucrari neregasindu-se in Devizele sau Situatiile de lucrari anexate facturilor emise clientilor) inscrise in facturile emise de SC T.

De asemenea, pentru comisiunile de vanzari facturate de SC I si SC B nu s-au prezentat documente justificative privind identificarea de noi clienti si mijlocirea acceptarii unor oferte de proiecte in numele SC X.

Avand in vedere cele de mai sus, s-a constatat ca aceste achizitii nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile,fiind astfel incalcate prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare astfel ca, au respins la deductibilitate TVA, achizitiile nefiind considerate ca fiind efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere , societatea contestatoare sustine ca achizitiile de bunuri si servicii de la furnizorii au fost destinate activitatii



societatii si implicit realizarii de operatiuni taxabile. Inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor si a TVA aferenta este sustinuta prin incheierea de contracte, detinerea de documente justificative-facturi, anexe la facturi, situatii de lucrari, devize.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134 ^1 , art.134^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”*

-art.134^1

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]”*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare**, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

-art.134^2

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.145-147^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările si completările ulterioare si anume:

-art.145

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.147^1

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”*

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod , se prevede:

*“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Din prevederile legale invocate se retin urmatoarele:

Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; faptul generator pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin exceptie legiuitorul a prevazut ca prestarile de servicii , cum sunt serviciile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari , rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau dupa caz in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

Totodata, persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri sau servicii daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca persoana impozabila sa justifice ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aferenta achizitiei de servicii de la urmatoarii prestatori de servicii

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, care se compune din:

-TVA inregistrata in evidentele contabile in luna februarie 2014 in baza facturii emisa de SCT;

-TVA inregistrata in evidentele contabile in perioada ianuarie-martie 2014 aferente facturilor emise de SC D;

-TVA inregistrata in evidentele contabile in luna ianuarie 2014 in baza facturii emisa de SC F.

**Cu privire la achizitiile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SCT pentru care societatea a inregistrat TVA deductibila** din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

Dupa cum am aratat si la capitolul Impozit pe profit, cu facturile .., SC X SRL a achizitionat de la SC T " lucrari montare, instalareechipamente tehnice".

Din bonurile de vanzare prezentate la dosarul contestatiei rezulta ca SC X a achizitionat de la SC T centrale termice, materiale necesare instalatiilor termice precum si manopera.

Contractul de executie lucrari de montare-instalare, service-reparare, incheiat intre SC T in calitate de executant si Sc X in calitate de beneficiar care are ca obiect "Lucrari, revizii, reparatii , autorizare montare -instalare, consultanta, proiectare la cererea beneficiarului, in functie de nevoile beneficiarului."

In timpul controlului organele de inspectie fiscala au solicitat societatii contestatoare informatii referitoare la achizitiile in cauza precum si documente prin care sa faca dovada necesitatii achizitionarii bunurilor si serviciilor de la SC T .

Mentionam ca in timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente prin care sa faca dovada necesitatii achizitionarii bunurilor si serviciilor de la

SC T, respectiv societatea contestatoare nu a prezentat situatii de lucrari, devize de lucrari din care sa rezulte unde au fost montate centralele termice achizitionate precum si materialele necesare instalatiilor termice. Din bonurile de vanzare prezentate la dosarul contestatiei si facturile emise de SC T nu rezulta daca bunurile achizitionate si manopera au fost destinate imobilizarilor corporale ale SC X; societatea contestatoare nu a facut dovada ca SC T ar fi prestat clientilor SC X in numele sau, "lucrari de montare instalatii echipamente termice" si ca aceste bunuri si servicii se regasesc in Devizele intocmite de X, clientilor sai.

Societatea contestatoare nu a facut referire nici in timpul inspectiei fiscale si nici in contestatie la lucrarile sau/si clientii care au fost beneficiarii finali ale acestor achizitii de bunuri si servicii, nu a prezentat nicio situatie de lucrari, raport de lucru, sau proces verbal de receptie a lucrarilor, intocmite de SCT si acceptate de beneficiarul SC X, prin care sa se faca dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in facturile emise de SC T.

Prezentarea unui contract de prestari servicii, a facturilor intocmite si a bonurilor de vanzare intocmite de SC T nu sunt suficiente pentru sustinerea realitatii serviciilor.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntat serviciile de constructii- montaj sunt considerate efectuate la data la care se emit situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare, acceptate de beneficiar.

Dupa cum am aratat si mai sus, SC X nu a prezentat astfel de documente din care sa rezulte ca serviciile facturate de SC T au fost prestate efectiv si faptul generator pentru serviciile facturate de SC T ar fi intervenit.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta daca serviciilor facturate de SCT au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile facturate de SC T au fost prestate efectiv si au fost destinarea realizarii de operatiuni taxabile se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deductibilitate TVA inregistrate in evidentele contabile in baza acestor facturi.

**In ceea ce priveste TVA** inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC I, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

TVA a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand servicii de intermediere.

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea serviciilor stipulate in contractul, care are ca obiect identificarea de noi clienti si mijlocirea acceptarii ofertei in numele SC X, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA.

La dosarul contestatiei se afla Contractul de intermediere incheiat intre SC I in calitate de intermediar si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect: "Intermediarul se obliga sa identifice un partener pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme anexate. Aceasta oferta consta in esenta in urmatoarele: tehnica solara si tehnica de incalzire. Prezentului contract se vor atasa ofertele emise."

Potrivit contractului intermediarul are urmatoarele obligatii:

- sa faca demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei;
- sa-l informeze de indata pe beneficiar asupra acceptarii ofertei;
- sa faciliteze stabilirea contractului intre beneficiar si acceptantul ofertei;
- sa efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile de la pct.3 sa incheie operatiunea comerciala avuta in vedere.

In Actul aditional la Contractul de intermediere, existent in copie la dosarul

contestatiei , se retine ca , comisionul se calculeaza prin aplicarea unui procent negociabil cuprins intre 5% si 15 % in functie de complexitatea lucrarilor.

La dosarul contestatiei, se afla si situatii de prestari servicii si anume:

In situatiile existente la dosarul contestatiei se mentioneaza ca, "comisionul consta in identificarea partenerului pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei inaintata de catre beneficiar conform contractului de intermediare."

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat alte documente prin care sa justifice ca serviciile au fost prestate efectiv respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru , studii de piata din care sa rezulte ca SC I a identificat clientii , a informat SC X cu privire la aceste societatii, a efectuat demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile respectiv clientii sa incheie contracte cu SC X, asa cum se prevede in contract.

Mai mult, in contestatia formulata se arata ca situatiile de prestari servicii, anexe la facturile emise de SCI , au fost intocmite SC X cu acceptul beneficiarului.

Prin documentele existente la dosarul contestatiei SC X nu face dovada ca SC I a intermediat incheierea contractelor intre SC X si clienti iar taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de SC I nu poate fi considerata ca fiind deductibila fiscal in conditiile in care nu s-a demonstrat ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

**Cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC B,** din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Factura a fost emisa in baza contractului de comision incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si SC B in calitate de comisionar .

Obiectul Contractului de comision il reprezinta:

"2.1.-In indeplinirea prezentului contract de comision , comisionarul va proceda la prospectarea pietei si gasirea de noi clienti ai serviciilor oferite de beneficiar conform ofertei sale generale.

2.2.-Pentru fiecare lucrare contractata de beneficiar din portofoliul de lucrari oferit de comisionar se va incheia un act aditional cu beneficiarul.

2.3-In masura in care comisionarul identifica persoane interesate de serviciile si produsele beneficiarului, acesta va incerca sa adune cat mai multe detalii, informatii si documente de la aceste persoane, pe care le va prezenta beneficiarul.

2.4.-Orice client si sau cazuri noi pe care beneficiarul le preia spre rezolvare prin mijlocirea si intermedierea comisionarului, naste obligatia in sarcina beneficiarului de a plati un comision catre comisionar, din valoarea totala a contractului fara TVA care se va incheia intre beneficiar si clientul adus de comisionar.

2.5.-Functie de numarul de clienti si/sau cazuri aduse de catre comisionar acesta poate negocia tarife procentuale diferite cu beneficiarul, care vor fi stipulate printr-un act aditional la prezentul contract."

La dosarul contestatiei se afla si Actul Aditional la Contractul in care se specifica urmatoarele:

"Conform articolului 2.5 partile contractante convin urmatoarele:

Astfel, se constata ca atat contractul de comision cat si actul aditional al acestuia, mentionate mai sus, au fost incheiate in data de 15.12.2013, data ulterioara incheierii lucrarilor prestate si facturate clientului asa cum reiese din Devizul- lucrare (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala) prezentat de societate in timpul inspectiei fiscale la solicitarea organelor de inspectie fiscale.

Din devizul -lucrare existent la dosarul contestatiei se retine ca SC X a prestat o

lucrare clientului si nu a vandut materiale de constructii asa cum este specificat in Actul aditional al contractului de comision, existent in copie la dosarul contestatiei.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente prin care sa probeze demersurile intreprinse pentru atragerea clientului, cum ar fi transmiterea ofertelor, rapoarte de lucru, rapoarte privind prospectarea pietii, documente privind facilitarea stabilirii contactului dintre furnizor si client, dupa cum se specifica in Contractul de comision la art.2"Obiectul contractului" pct.2.1, mai sus enuntat;societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei astfel de documente din care sa rezulte ca a intermediat vanzarea de produse intre client si SC X, asa cum sustine in contestatia formulata.

Prezentarea contractului de comision si actului aditional la contract precum si factura emisa de societatea prestatoare nu sunt suficiente pentru a proba realitatea prestarii acestor serviciilor.

Legiuitorul , prin articolele de lege mai sus enuntate, a precizat in mod clar ca serviciile de consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru,alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

Prin documentele prezentate in timpul controlului si la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile de intermediare inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC B au fost efectiv prestate si au fost efectuate in scopul obtinerii de operatiuni taxabile, astfel ca, organelor de inspectie fiscala au respins in mod legal la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC B.

**In ceea ce priveste TVA** inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC C, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

TVA a fost inregistrat in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand reparatii auto pentru care societatea contestatoare nu a prezentat documente(devize de lucrari) din care sa rezulte asupra caror mijloace de transport s-au efectuat reparatiile.

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat devize de lucrari din care sa rezulte asupra caror mijloace de transport au fost efectuate reparatiile, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D.

La dosarul contestatiei , societatea contestatoare a prezentat partial documente respectiv foi de comanda-deviz.

Se retine astfel ca SC X , la dosarul contestatiei a prezentat documente in vederea justificarii deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D reprezentand reparatii auto efectuate asupra autoturismul Skoda.

In conformitate cu prevederile art.213 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Astfel, conform prevederilor legale invocate, la dosarul contestatiei , societatea

contestatoare poate sa depuna probe noi in sustinerea cauzei.

Mentionam ca, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei si au retinut urmatoarele:

In urma prezentarii acestor documente, avand in vedere caracteristicile tehnice ale autoturismului (masa totala maxima autorizata este de 1.965 kg, care nu depaseste 3.500 kg, iar capacitatea cilindrica este de 1.598 cm<sup>3</sup> si faptul ca acest autoturism nu a fost utilizat in exclusivitate in scopul activitatii economice a societatii, in baza prevederilor art.145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de control constata ca sunt indeplinite conditiile de deducere a TVA aferenta acestor reparatii in cota de 50% , respectiv suma de..

Astfel,organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru TVA reprezentand 50% din TVA aferenta achizitiilor de servicii de reparatii aferente autoturismului Skoda este indeplinita conditia privind exercitarea dreptului de deducere, in cota de 50%, in conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin (1) si (2) coroborate cu prevederile pct.45<sup>1</sup>., aliniatul(1) din HG nr. 44 din 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si propune admiterea contestatiei pentru TVA deductibila.

La art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 01.01.2012-31.03.2014, enuntat mai sus, se prevede limitarea dreptului de deducere a TVA aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, in categoria vehiculele exceptate de la limitarea dreptului de deducere, legiuitorul a inclus vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii atunci cand exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport si exista un acord colectiv între angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport;"

Incepand cu data de 01.07.2012, utilizarea in scopul activitatii economice a unui vehicul cuprinde, fara a se limita la 50% dreptul de deducere; deplasari în tara sau în strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de catre dealerii auto.

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

Cu privire la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , in normele de aplicare a art.145<sup>1</sup> din Cod, se specifica in mod clar ca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci cand exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata

de programul de lucru al persoanei impozabile.

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

Dupa cum am aratat si mai sus (cap.impozit pe profit, TVA aferenta achizitiei de combustibil), din documentele existente la dosarul contestatiei a rezultat ca autoturismul Skoda a fost utilizat atat in scopuri economice cat si in scop personal.

Prin urmare, avand in vedere documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei, se va admite partial contestatia formulata de SC X cu privire la TVA reprezentand 50% din TVA aferenta reparatiilor auto efectuate asupra autoturismului Skoda.

Totodata in conformitate cu prevederile art.216 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se va anula partial Decizia de impunere cu privire la TVA.

Pentru TVA pentru care nu s-a facut dovada ca reparatiile auto au fost destinate unui mijloc de transport care este utilizat doar pentru activitatea economica si pentru TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC D pentru care nu s-au prezentat devize de lucrari din care sa rezulte asupra caror mijloace de transport au fost efectuate reparatiile, societatea contestatoare nu isi poate exercita dreptul de deducere in conditiile in care nu s-a demonstrat ca serviciile au fost efectuate si au fost destinate operatiunilor sale taxabile.

**Cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC F**, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca achizia efectuata a fost destinata realizarii de operatiuni taxabile iar societatea contestatoare nu prezinta argumente si documente suplimentare la dosarul contestatiei.

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilitatii taxei, faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in mod expres de legea fiscala iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

In concluzie, se retine ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca serviciile facturate de prestatori au fost efectiv prestate in conditiile in care nu au prezentate documente justificative respectiv situatii de lucrari, rapoarte de lucru, devize de lucrari, studii de piata din care sa rezulte ca societatile prestatoare au prestat serviciile facturate si acestea au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Prezentarea contractelor de prestari servicii incheiate cu prestatorii, a facturilor emise in baza acestor contracte, a unor documente denumite "situatii de lucrari" in care se specifica doar comisionul de intermediere si care nu reflecta realitatea nu sunt suficiente pentru a justifica prestarea serviciilor.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia achizitiile de bunuri si in

principal de servicii de la furnizorii au fost destinate activitatii societatii si implicit realizarii de operatiuni taxabile nu poate fi retinut in solutionarera favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatoare nu a justificat cu documente ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.64 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare , *“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.”*

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

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

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

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea **sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar in cauza in speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala se retine ca TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor



emise de prestarii de servicii pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, in cauza nefiind indeplinita conditia esentiala de fond si anume nu s-a dovedit ca serviciile au fost prestate efectiv ( in lipsa unor situatii de lucrari acceptate de beneficiar ) si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA.

**b)In ceea ce priveste TVA, contestata de SC X, cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este de a stabili daca SC X datoreaza bugetului de stat TVA aferenta serviciilor facturate de SC D in conditiile in care in timpul controlului societatea a prezentat documente justificative care au fost analizate de organele de inspectie fiscala si au corectat TVA stabilita suplimentar de de plata.**

Dupa cum am aratat si mai sus , din Raportul de inspectie fiscala, Capitolul VI-"Discutia finala cu contribuabilul" rezulta ca, odata cu prezentarea si predarea proiectului de raport contribuabilul a formulat un punct de vedere , inregistrat la AIF la care a anexat si 6 foi de comanda-deviz intocmite de SC D pentru lucrarile de reparatii auto efectuate si facturate SC X.

Organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate si au reanalizat cheltuielile si TVA aferente acestor servicii si au retinut urmatoarele la pagina 52 din Raportul de inspectie fiscala:

"Serviciile de reparatii auto considerate de echipa de inspectie fiscala, nedeductibile pentru care s-au prezentat documente justificative privind realitatea prestarii lor, in proiectul de rif prezentat operatorului economic in data de 18.05.2015, echipa de inspectie fiscala le-a reconsiderat dand operatorului drept de deducere pentru cheltuielile si TVA .

Influenta fiscala in impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata constatate de echipa de inspectie fiscala a fost urmatoarea:

-asupra impozitului pe profit stabilit de echipa de inspectie fiscala a fost de majorare a sumei de restituit;

-asupra taxei pe valoarea adaugata a fost de diminuare a TVA de plata stabilita suplimentar, a majorarilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere.

Metionam ca aceste modificari au fost inregistrate in actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere respectiv la pct.2.1.1 "Obligatii fiscale suplimentare de plata" atat la Impozitul pe profit cat si la TVA .

In aceste conditii in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.205 si art.206 din

O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.205

*"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.[...]*

-art.206

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*b) obiectul contestației;[...]*

*(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."*

Potrivit dispozițiilor legale enunțate, contribuabilii au posibilitatea sa conteste titlurile de creanta si celelalte acte administrativ fiscale, obiectul contestatiei putandu-l constitui numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlu de creanta sau in actul administrativ fiscal contestat.

Conform art.41 din O.G. nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale."*

Dupa cum am aratat si mai sus in Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala au in scris corect obligatia de plata respectiv TVA de plata iar SC X a contestat TVA stabilita suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin urmare se retine ca diferenta de TVA, contestata de societate nu este cuprinsa in suma reprezentand TVA de plata stabilita prin Decizia de impunere societatea contestatoare nefiind lezata in drepturile sale prin actul administrativ fiscal contestat.

In consecinta, in cauza in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

*"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;"*

si se va respinge contestatia ca fiind fara obiect pentru suma reprezentand TVA deoarece aceasta obligatie de plata nu exista in sarcina sa.

3.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, mentionam:

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, urmare a analizarii documentelor prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA inregistrata in evidentele contabile a fost declarata partial in deconturile de TVA , existand corelatie intre jurnalele de TVA si balantele de verificare intocmite dar sumele inregistrate nefiind corelate cu sumele declarate in deconturile de TVA, constatandu-se diferente si anume pe perioada ianuarie 2011-martie 2014, societatea nu a declarat in deconturi TVA deductibila urmare a declararii partiale a operatiunilor intracomunitare.

De asemenea, din deconturile de TVA depuse trimestrial pe perioada 01.01.2011-31.03.2014, s-a constatat ca SC X a declarat la randul 5 "Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa)"achizitii intracomunitare de bunuri , constatandu-se astfel o diferenta de TVA colectata nedeclarata .

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si TVA, care se compune din:

- TVA aferenta achizitiei de materiale de natura obiectelor de inventar (cizme, plita electrica, cuptor electric, saltea, televizoare) pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate TVA.

-TVA aferenta cheltuielilor de protocol peste limita legala.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.a) coroborat cu prevederile art.148 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

In contestatia formulata , societatea contestatoare nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si TVA in conditiile in care a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere si a solicitat anularea partiala a actului administrativ fiscal cu privire la TVA de plata iar aceasta suma a contribuit la stabilirea TVA suplimentara de plata.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, potrivit caruia:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Ordinul 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

precizeaza:

*“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;”*

In conditiile in care societatea contestatoare, contesta in totalitate TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si nu prezinta argumente de fapt si de drept pentru care contesta si TVA care a contribuit la stabilirea suplimentara a TVA de plata iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca nemotivata.

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *”Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”*.

#### **4.Referitor la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata , mentionam:**

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, aferent TVA stabilita suplimentar de plata, au calculat dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

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

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

-art.120

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

-pe perioada 25.04.2011-28.02.2014

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

-pe perioada 01.03.2014-15.05.2015

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

-art.120<sup>1</sup>

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

-pe perioada 26.09.2011-30.06.2013

*"(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

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

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

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

-pe perioada 01.07.2013-15.05.2015

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

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

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

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

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca dobanzile si penalitatile de intarziere au fost stabilite asupra TVA stabilita de plata de organele de inspectie fiscala urmare a controlului efectuat.

Mentionam ca prin prezenta decizie s-a admis contestatia cu privire la TVA, s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la TVA .

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a admis contestatia cu privire la TVA, s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la TVA, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale"se va:

-admite contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA;

-respinge ca neintemeiata a contestatiei cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA;

-respinge ca nemotivata a contestatiei cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente TVA;

Totodata, se va anula partial Decizia de impunere cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere.

**D) Referitor la obligatiile fiscale de natura salariale, dobanzi si penalitati de intarziere aferente, mentionam:**

1)Cu privire la obligatiile fiscale de natura salariale, stabilite suplimentar de plata

de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca suma totala inregistrata in evidentele contabile in contul 625 "Cheltuieli cu deplasari,deplasari si transferari" reprezinta avantaje in bani ce trebuiau impozitate si daca SC X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale de natura salariala stabilite de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.**

In fapt, urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada 01.01.2013-31.12.2013, SC X a inregistrat in contul 625"Cheltuieli cu deplasari , detasari si transferari" .

Din analiza documentelor prezentate de societate organele de inspectie fiscala au constatat ca suma reprezinta diurne incasate de asociatii si PF angajata societatii, pentru deplasarile efectuate in Germania.

in timpul controlului societatea nu a prezentat documente(bilete de avion, bonuri de combustibil, taxe de autostrada, documente de cazare) prin care sa faca dovada deplasarii in Germania a persoanelor mai sus enumerate ; societatea nu a prezentat documente prin care sa probeze incheierea de contracte sau comenzi cu partenerii externi sau de participare la simpozioane, targuri, expozitii etc. ,

Cheltuielile cu diurna au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor deconturi de cheltuieli care contin contravaloarea diurnei aferenta duratei de deplasare, stabilita la.. euro/zi nefiind prezentate alte documente de transport, cazare.

In aceste conditii conditii, avand in vedere ca PF au calitate de salariati ai SC X, in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reconsiderat sumele incasate de salariatii mai sus enumerati si nejustificate, ca reprezentand avantaje in bani de care au beneficiat salariatii pe perioada martie-decembrie 2013, in conformitate cu prevederile art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Aferent acestor venituri a fost determinata baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii pentru care organele de inspectie fiscala au calculat impozit pe veniturile de salarii in conformitate cu prevederile art.57 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Asupra bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au calculat lunar, contributiile sociale de natura salariala datorate bugetului de stat SC, conform anexei 7 la Raportul de inspectie fiscala si au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale care se compun din:

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 20,8% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia individuala la asigurarile sociale de stat, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 10,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> alin.(1) lit.a), art.296<sup>4</sup> , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj, stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile, 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(3) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia angajatorului la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,25% in conformitate

cu prevederile 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(4) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,2% in conformitate cu prevederile 296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 5,5% in conformitate cu prevederile art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile, in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(5) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

-contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale stabilita suplimentar asupra bazei impozabile prin aplicarea cotei de 0,85% in conformitate cu prevederile art.296<sup>3</sup> lit.e) si g), art.296<sup>5</sup> alin.(2) , art.296<sup>18</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere , societatea contestatoare sustine ca deplasările externe a celor trei salariați ai societății, au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale și servicii de calitate, la preturi avantajoase, care să satisfacă cerințele și nevoile clienților de pe piața românească și ca deplasările lunare ar fi fost determinată de o prevedere contractuală prevăzută în contractul încheiat cu furnizorul extern;deplasările s-au efectuat pentru participarea la sedințe cu partenerul de afaceri, la cursuri de instruire privind prezentarea produselor și instructaje privind montarea, setarea și utilizarea produselor achiziționate de X: invertoare, panouri, regulatoare de încălzire și toate celelalte componente ale unui sistem fotovoltaic, la târguri și expoziții organizate de furnizorul extern, la solicitarea și invitația acestuia efectuată prin intermediul poștei electronice .

Societatea contestatoare sustine ca în anul 2013 au mai fost purtate negocieri cu societatea din Viena, Austria, care s-au concretizat prin încheierea contractului de prestări servicii în care X are calitatea de manager proiect; precizează faptul că volumul veniturilor realizate ca urmare a încheierii contractului au fost în suma de.. lei.

Societatea contestatoare arată că, în timpul deplasărilor externe prezenta PF a fost motivată de faptul că aceasta a intermediat întrevederile cu partenerii din Comunitate întrucât este vorbitor de limba engleză și germană și că deține funcția de director de vânzări în cadrul X.

Societatea contestatoare sustine ca majoritatea deplasărilor în Germania și Austria au fost efectuate cu autoturismele aflate în proprietatea contestatoarei au fost înregistrate cheltuieli aferente cu combustibilul, roșnițe etc, cheltuieli evidențiate în rulajele conturilor 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" și 6588 "Alte cheltuieli de exploatare".

Societatea arată că au existat situații în care transportul, biletele de avion au fost puse la dispoziție de partenerul din Comunitate, prezentând spre exemplificare corespondența electronică purtată între reprezentantul societății din Viena și reprezentantul X, însoțită de biletul de avion. În ceea ce privește cazarea, atunci când deplasările se făceau urmare invitației partenerului din Comunitate, cazarea era asigurată de acesta. Pentru majoritatea deplasărilor, cheltuielile de cazare au fost suportate de către salariați din sumele reprezentând indemnizații de deplasare.

În vederea susținerii deductibilității cheltuielilor cu diurnele acordate salariaților, contestatoarea invocă prevederile art. 43 și art. 44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, Regulamentul intern, contractelor de muncă încheiate cu cei trei salariați care au

efectuat in anul 2013 deplasari externe; sustine ca inregistrarea lor in evidenta contabila s-a efectuat in baza documentelor justificative respectiv a ordinelor de deplasare care cuprind informatiile minimale obligatorii cerute de OMFP 3512/2008 si poarta amprenta stampilei partenerilor din Comunitate. Indemnizatia acordata salariatilor pentru deplasările externe a fost de .. euro/zi, calculul diurnei s-a efectuat avand in vedere prevederile H.G.nr. 518/1995 privind unele drepturi si obligatii ale personalului roman trimis in strainatate pentru indeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, cu modificarile si completarile ulterioare, incadrandu-se astfel in limitele impuse de legislatia fiscala.

Societatea contestatoarea considera ca nu pot fi retinute afirmatiile organului de control potrivit carora indemnizatiile de deplasare sunt "avantaje in bani" si nu poate fi acceptata incadrarea diurnelor in prevederile art. 55 alin. (2), lit. k) din Codul fiscal; prin reincadrarea operatiunilor sub incidenta prevederilor art. 11 din Codul fiscal, organul de control forteaza interpretarea si aplicarea legislatiei fiscale, in mod discretionar, impovarand netemeinic si nelegal SC X cu sume suplimentare de plata la bugetul de stat si bugetul asigurarilor sociale.

Potrivit prevederilor art.55 alin.(1) si alin.(2) lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

La pct. 68, 69, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.55 din Cod, se prevede:

*“68. Veniturile din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:[...]*

*o) alte drepturi sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor.*

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

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

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de



forma sub care ele se acorda.

Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor incasate ca urmare a unei relatii contractuale de munca respectiv si orice alte sume sau avantaje de natura salariala sau asimilate salariilor.

In Normele metodologice date in aplicarea art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica in mod clar ca avantaje in bani sunt impozabile indiferent de forma organizatorica a entitatilor care le acorda.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca in speta organele de inspectie fiscala au reincadrat in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma inregistrata in evidentele contabile in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" reprezentand diurne incasate de asociatii care au calitatea su de salariat si angajata societatii pentru deplasările efectuate in Germania, ca reprezentand avantaje in bani incasate de acesti salariatii pe perioada martie -decembrie 2013 si au stabilit impozit pe venituri din salarii si contributi sociale de natura salariala in sarcina SC X.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat diurnele externe platite salariatilor pe motiv ca societatea contestatoare nu a facut dovada deplasarilor in Germania respectiv nu a prezentat documente (bilete de avion, bonuri de combustibil, taxe de autostrada, documente de cazare); societatea nu a prezentat documente prin care sa probeze incheierea de contracte sau comenzi cu partenerii externi sau de participare la simpozioane, targuri, expozitii etc.;Cheltuielile cu diurna au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor deconturi de cheltuieli care contin contravaloarea diurnei aferenta duratei de deplasare, stabilita la ..euro/zi nefiind prezentate alte documente de transport, cazare.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca avantaje in bani si in natura sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la un tert sau ca urmare a unui contract individual de munca ori a unei relatii contractuale intre parti.

In cauza in speta organele de inspectie fiscala au determinat valoarea avantajelor in bani obtinuta de fiecare salariat in parte insa obligatiile fiscale de natura salariala au fost stabilite in sarcina SC X in conditiile in care impozitul pe venituri din salarii(cota 16%), contributia individuala la asigurarile sociale de stat(cota de 10,5%) contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate(cota de 5,5%) contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj(0,5%) sunt datorate de beneficiarii de venituri (salariatii), conform prevederilor art.57, art.296<sup>3</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal; Calculul, retinerea si virarea acestor obligatii revine angajatorului, conform prevederilor art.58, art.296<sup>18</sup> din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, la art.2 din Legea nr.209/2015 privind anulara unor obligatii fiscale se prevede:

***"(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi."***

Prin urmare, in masura sa analizeze cheltuielile cu diurna externa incasata de salariatii, inregistrate in evidentele contabile in contul 625"Cheltuieli cu deplasari,

detasari si transferari" ,sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunilor in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscale aplicabile in speta, luand in considerare toate aspectele relevante legate de deductibilitatea cheltuielilor, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

*"(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

*d) solicitarea de informații de la terți;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”*

La art.64 si art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se prevede:

-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.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Astfel, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea si incadrarea corecta a sumei inregistrata de societate in contul 625"Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari" in conditiile in care societatea contestatoare sustine ca deplasările externe a celor trei salariați ai societății, au avut drept scop identificarea furnizorilor care pot oferi materiale si servicii de calitate, la preturi avantajoase, care sa satisfaca cerintele si nevoile clientilor de pe piata romaneasca si ca detine documente in acest sens.

In conditiile in care se constata ca suma incasata de salariatii ar reprezenta avantaje in bani incasate de catre acestia, pe perioada 01.03.2013-31.12.2013 si nu se incadreaza in prevederile Legii nr.209/2015 privind anulara unor obligatii fiscale, organele de inspectie fiscala vor stabili obligatiile fiscale de natura salariale individuale, pe fiecare salariat in parte intrucat SC X in calitate de platitor pe venituri din salarii si asimilate salariilor, are obligatia calcularii, retinerii si virarii lunare a impozitului pe veniturile din salarii si contributiile de asigurari sociale obligatorii, conform prevederilor legale enuntate.

In caz contrar, organele de inspectie fiscala se vor pronunta asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, care au influenta asupra impozitului pe profit datorat de societate.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei, in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

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

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

*"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",*

si prevederile din Ordinul 2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata , potrivit carora:

*"11.6.Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de*

la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe venituri din salarii, contribuția angajatorului la asigurările sociale de stat, contribuția individuală la asigurările sociale de stat, contribuția angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate, contribuția individuală la asigurările sociale de sănătate, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, contribuția angajatorului la fondul pentru concedii medicale urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, având în vedere precizările din prezenta decizie precum și prevederile legale aplicabile în speță.

## **2) Referitor la dobanzile și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe venituri din salarii și contribuții de natură salarială, menționăm:**

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală, aferent obligațiilor fiscale de natură salarială, au calculat pe perioada 25.04.2013-15.05.2015 dobanzi și penalități de întârziere, pe perioada 25.07.2013-15.05.2015, astfel:

- aferent impozitului pe veniturile din salarii organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la asigurările sociale de stat, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției individuală la asigurările sociale de stat, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la bugetul asigurărilor pentru somaj, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției individuală la bugetul asigurărilor pentru somaj, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la asigurările sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției individuale la asigurările sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la fondul pentru accidente de muncă și boli profesionale, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;
- aferent contribuției angajatorului la fondul pentru concedii medicale, organele de inspecție fiscală au calculat dobanzi și penalități de întârziere;

Accesoriile in cauza au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.119

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

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

-art.120

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

-pe perioada 25.04.2013-28.02.2014

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

-pe perioada 01.03.2014-15.05.2015

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

-art.120<sup>1</sup>

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

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

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

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

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

Dobanzile si penalitatile de intarziere au fost stabilite asupra obligatiilor fiscale de natura salariale , pentru care prin prezenta decizie s-a desfiintat partial actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Avand in vedere ca dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a desfiintat partial actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se va desfiinta partial actul administrativ fiscal contestat cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente obligatiilor fiscale de natura salariale.

Organele de inspectie fiscala,dupa caz, in raport de obligatiile fiscale stabilite de plata vor calcula si accesorii aferente pe perioada in cauza.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în baza art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare, se

DECIDE

1.Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P.

impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

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

Totodata se va anula partial Decizia de impunere cu privire la suma reprezentand impozit pe profit, TVA , dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala, care se compun din:

- impozit pe profit stabilit in minus
- TVA
- dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

3. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspecție fiscală, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

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

4.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspecție fiscală, contestata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de stat;
- contributia individuala la asigurarile sociale de stat
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de stat;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la bugetul asigurarilor pentru somaj;
- contributia individuala la bugetul asigurarilor pentru somaj;

- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarilor pentru somaj;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la bugetul asigurarilor pentru somaj ;
- contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- dobanzi aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- penalitati de intarziere aferente contributiei la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- dobanzi aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- dobanzi aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale ;
- penalitati de intarziere aferente contributiei angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- impozit pe veniturile din salarii;
- dobanzi aferente impozitul pe veniturile din salarii ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din salarii;

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la obligatiile fiscale de natura salariala si accesorii aferente si si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.