

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice, prin adresa nr..... /10.07.2008 inregistrata la directie sub nr. /11.07.2008, cu privire la contestatia formulata de **S.C. ABC S.R.L.**, avand codul unic de inregistrare si sediul in municipiul, str....., bl., sc., ap. ..., judetul Neamt.

Contestatia, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr. /02.07.2008, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... /16.05.2008 avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. /15.05.2008 si are ca obiect suma de ...**lei** reprezentand:

- ...lei – impozit pe profit;
- ...lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Cu adresa nr. ... /31.07.2008, Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. Neamt a solicitat organului emitent al actului atacat sa precizeze daca majorarile de intarziere contestate de societate au fost stabilite corect de catre petenta ca fiind majorarile aferente debitelor contestate, avand in vedere faptul ca impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. ... /16.05.2008 nu au fost contestate integral. Prin adresa nr. ... /19.08.2008, avand in anexe prezentat modul de calcul al accesoriilor aferente sumelor contestate, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. a comunicat faptul ca **petenta nu a stabilit corect majorarile de intarziere aferente debitelor contestate, acestea fiind in urmatoarele cuantumuri:**

-.... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit contestat;

-.... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata contestata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si alin. (2), art.207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. ABC S.R.L.** din municipiul, judetul Neamt.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... /16.05.2008, avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr. /15.05.2008, aratand urmatoarele:

1) Pentru impozitul pe profit in suma de ... lei, aferent unei baze de impunere de ... lei, si majorarile de intarziere in suma de ... lei

- Organele de inspectie fiscala **nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu diferite materiale de constructii** care au fost facute de societate in baza Contractului de comodat redactat la Biroul notarului public, cu respectarea prevederilor art. 1560 si 1564-1575 din Codul Civil.

In motivarea contestatiei privind suma de lei, reprezentand valoarea materialelor inscrise in facturile din Anexa 1 la Raportul de inspectie fiscala nr. .../15.05.2008, societatea sustine ca acestea au fost inregistrate in contabilitatea societatii cu respectarea obligatiilor ce-i revin in calitate de comodat si ca acestea au fost consumate pentru imobilul despre care se face vorbire in contractul de comodat, imobil care va fi folosit de S.C. ABC S.R.L. pentru desfasurarea activitatii „5523 – Alte mijloace de cazare precum si orice alta activitate pentru care societatea se va autoriza”. Petenta mai precizeaza faptul ca nedetinand autorizatie de constructie pe numele societatii nu inseamna ca aceste cheltuieli au fost facute in favoarea asociatilor, considerand ca nu se incadreaza in prevederile art. 21 alin. (1) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in prevederile pct. 43 lit. b) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si ca s-a aplicat formal si excesiv incadrarea acestor cheltuieli in alineatele de mai sus.

- Organele de inspectie fiscala **nu au acceptat la deducere cheltuielile in suma de ... lei reprezentand contravaloarea bonurilor fiscale pentru combustibilul auto**, deoarece bonurile fiscale nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a utilajului de constructie.

Petenta sustine ca utilajele folosite in activitatea de constructii nu merg „la pompa” astfel incat comerciantii sa indice numarul utilajului si celelalte elemente invocate de inspectia fiscala, prin urmare incadrarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 este formala si excesiva. In sustinerea contestatiei societatea mai arata ca la realizarea cifrei de afaceri de ... lei in anul 2007 a contribuit si consumul de combustibili de ... lei pentru functionarea utilajelor de constructii.

2) Pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta unei baze de impunere de ... lei, si majorarile de intarziere in suma de ... lei

- Suma de ... lei reprezinta TVA aferenta diverselor materiale de constructii pentru care S.C. ABC S.R.L. a prezentat contractul de comodat, dovedind ca materialele respective s-au utilizat pentru investitii si intretinere a bunurilor administrate si luate in folosinta de catre firma, legislatia in vigoare permitand efectuarea de investitii si la constructiile care nu sunt in proprietatea societatii (care nu este titlul autorizatiei de constructie), dar care detine un contract de folosinta a bunului respectiv.
- Suma de lei reprezinta TVA aferenta bonurilor fiscale de la diversi distribuitori de carburanti auto, in legatura cu care petenta considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat excesiv si formal prevederile art. 146 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal intrucat prin modificarea adusa de Legea nr. 343/2006 articolului 155 alin. (6) prevede in mod expres ca semnarea si stampilarea facturilor nu este obligatorie.

In finalul contestatiei se solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr. .../16.05.2008 emisa in urma Raportului de inspectie fiscala nr. .../15.05.2008, pentru sumele mentionate anterior.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../16.05.2008 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P. pentru SC ABC SRL cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale generale pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2007, s-a stabilit ca societatea datoreaza obligatii de plata suplimentare astfel:

- ... lei - impozit pe profit;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Referitor la **Impozitul pe profit datorat de persoane juridice romane, contestat**, la punctul 2.1.1 „Obligatii fiscale suplimentare” sunt inscrise urmatoarele sume:

- ... lei – baza impozabila stabilita suplimentar;
- ... **lei – impozit pe profit;**
- ... **lei – majorari de intarziere** aferente.

La punctul 2.1.2 „Motivul de fapt” sunt cuprinse urmatoarele explicatii:

-Cheltuielile nedeductibile [...] reprezinta: -... lei, materiale de constructii folosite pentru construirea unui imobil pentru care societatea nu a putut justifica cu documente impuse de lege (ex. autorizatie de construire) destinatia imobilului respectiv, -... lei, bonuri fiscale pentru combustibili auto care nu sunt stampilate si nu au in scris denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului (in lunile iulie si august 2007 a fost inregistrat un numar de 496 respectiv 494 bonuri).

-Majorari de intarziere calculate la diferente de impozit pe profit stabilit suplimentar la inspectia fiscala.

La punctul 2.1.3 „Temeiul de drept” sunt mentionate urmatoarele:

-Legea nr. 571/2003, art. 21 alin. (1) – Cheltuieli considerate nedeductibile fiscal deoarece nu sunt aferente unor venituri;

-Legea nr. 571/2003 art. 21 alin. (4) lit. e) – Cheltuieli facute in favoarea asociatilor;

-H.G. nr. 44/2004, lit. b) pct. 43 – Sunt considerate cheltuieli facute in favoarea actionarilor bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate in favoarea acestora;

-Legea nr. 571/2003 art. 21, alin. (4) lit. f) – Cheltuieli inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ potrivit legii, prin care sa faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

-Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. 5/2007;

-O.G. nr. 92/2003 art. 119 alin. (1) – Majorari de intarziere pentru neplata la termenul scadent.

Referitor la **taxa pe valoarea adaugata contestata**, la punctul 2.1.1 „Obligatii fiscale suplimentare” sunt inscrise urmatoarele sume:

- ... lei – **taxa pe valoarea adaugata** - lunar;
- ... lei – **majorari de intarziere** aferente.

La punctul 2.1.2 „Motivul de fapt” este inscrisa mentiunea: In legatura cu TVA deductibila s-a determinat o diferenta in minus [...] ce corespunde cheltuielilor nedeductibile stabilite la control reprezentand:

-29.920 lei TVA aferenta materialelor de constructii din care 13.458 lei aferenta materialelor de constructii inregistrate pe conturile de cheltuieli si 16.462 lei TVA aferenta materialelor de constructii inregistrate in contul 231-„Investitii in curs” si pentru care societatea nu a prezentat la control documentele impuse de lege (autorizatie de constructie) prin care sa poata face dovada ca sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile;

-21.731 lei TVA aferenta bonurilor fiscale cu carburanti auto pentru care consumul nu a fost justificat, deoarece nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

La punctul 2.1.3 „Temeiul de drept” sunt inscrise urmatoarele acte normative:

-Legea nr. 571/2003 art. 145, alin. (3) – Dreptul de deducere pentru achizitii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

-Legea nr. 571/2003 art. 145, alin. (2) lit. a) – TVA neadmisa la deducere reprezentand achizitii de bunuri ce nu sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile;

-H.G. nr. 44/2004 pct. 45 alin. (4) lit. b) – Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) si (2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte: persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei;

-Legea nr. 571/2003 art. 146 alin. (2) – Prin norme se vor preciza cazurile in care documentele, altele decat cele prevazute la alin. (1) se vor prezenta pentru a justifica dreptul de deducere;

-H.G. nr. 44/2004 alin. (2) pct. 46 – Deducerea taxei de pe bonuri fiscale pentru carburanti auto, daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului dupa data de 01.01.2007;

-O.G. nr. 92/2003 art. 119 alin. (1) – Majorari de intarziere pentru neplata la termenul scadent.

Decizia de impunere nr. .../16.05.2008 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../15.05.2008** in care se regasesc motivele de fapt si de drept inserate in decizia de impunere, precum si unele explicatii suplimentare, dupa cum urmeaza:

Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei

Societatea a inregistrat partial in conturi de **cheltuieli - ... lei** - si partial in contul „231 - Imobilizari in curs” **materiale de constructii** (tamplarie PVC, ciment, caramida, tabla neagra, produse policolor, materiale pentru instalatii, teracota, produse electrice, tevi, gresie, faianta, calorifere, parchet) pentru care nu a prezentat la control documentele prevazute de lege prin care sa poata face dovada ca utilizarea acestora s-a facut pentru investitii apartinand societatii.

Echipa de inspectie fiscala s-a deplasat la punctul de lucru nedeclarat din str., nr. si a constatat ca la aceasta adresa existau doua cladiri, din care una finalizata, proprietate a doamnei, iar cealalta in curs de finalizare care, ar fi urmat sa fie folosita ca sediu al societatii si nu exista autorizatie de construire pe numele societatii. Din cele prezentate rezulta ca aceste cheltuieli au fost facute in favoarea asociatilor societatii. Mai mult, contribuabilul nu a prezentat documente de receptie partiala sau integrala a acestor cladiri, sau documente din care sa rezulte consumurile de materiale de constructii aferente cladirilor respective.

S.C. ABC S.R.L. a mai inregistrat **cheltuieli in suma de ... lei privind combustibili auto**, consumul acestora nejustificandu-se la inspectia fiscala, deoarece bonurile fiscale nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului sau a utilajului de constructii. In lunile iulie si august 2007 societatea a inregistrat un numar de 496 si respectiv 494 bonuri de motorina, organele de inspectie stabilind in temeiul art. 6 si art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata, articole referitoare la exercitarea dreptului de apreciere si la rolul lor activ, faptul ca aceste achizitii de combustibili sunt nejustificate cu documente legale (foi de transport, calcul consum carburanti in functie de cartea tehnica).

Majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit pentru perioada 2005 – 2007 sunt calculate in Anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscala.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei

Societatea a inregistrat si a declarat **taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei** aferenta diverselor materiale de constructie inregistrate in conturi de cheltuieli si in contul de investitii in curs pentru care nu a prezentat la control documentele impuse de lege prin care sa poata face dovada ca utilizarea materialelor respective s-a facut pentru investitii sau pentru reparatii si intretinerea unor bunuri apartinand societatii. Organele de inspectie nu au acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adaugata in suma de lei** inscrise in bonurile fiscale emise de distribuitori de carburanti auto, consumul acestora nejustificandu-se la inspectia fiscala deoarece bonurile fiscale nu sunt stampilate si nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

In legatura cu toate aceste masuri de neacordare a dreptului de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au invocat si Decizia nr. V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie prin care se stabileste ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in cazul in care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete sau care nu corespund realitatii.

Majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 2005 – 2007 sunt calculate in Anexa nr. 7 la raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este învestita sa se pronunte daca este legala masura organelor de inspectie fiscala privind considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor in suma de ... lei inregistrate in perioada 2005-2007, cu consecinta calcularii unui impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente prin Decizia de impunere nr. .../16.05.2008.

In fapt,

Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei

In perioada 2005 – 2007 societatea s-a aprovizionat, printre altele, cu materiale de constructii, a caror contravaloare a fost inregistrata in conturi de cheltuieli si in contul de investitii in curs. Organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile cheltuielile in suma de lei cu materialele de constructii considerand ca acestea au fost utilizate in interesul asociatilor, societatea ne reprezentand la control documente din care sa rezulte ca acestea au fost utilizate pentru investitii apartinand societatii, si sustinand ca au fost utilizate pentru constructia unei cladiri situate in str. nr. ..., care nu este declarata ca punct de lucru al contribuabilului, este proprietatea doamnei Azoitei Teodora, si care urmeaza a fi folosita ca sediu al societatii. SC ABC SRL a mai precizat ca nu detine autorizatie de construire pe numele societatii si ca cele doua cladiri prezentate organelor de inspectie fiscala sunt construite in regie proprie. In urma stabilirii masurii de nedeductibilitate a cheltuielilor in suma de ... lei a fost majorat profitul impozabil cu aceasta suma si s-a calculat impozit pe profit suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../16.05.2008 si majorari de intarziere aferente.

In sustinerea contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere, petenta depune un **contract de comodat autentificat la B.N.P. la data de 17.02.2006**, prin care comodantul pune la dispozitia comodatarii S.C. ABC S.R.L. pentru o perioada de 20 de ani folosinta unei suprafete de ... m.p. impreuna cu doua constructii, cu numar cadastral provizoriu 3793, situate in str. ... nr. ..., din, urmand ca imobilul sa fie folosit de societate pentru desfasurarea activitatii avand codul CAEN 5523 - Alte activitati de cazare, precum si orice alta activitate pentru care societatea se va autoriza.

Cu adresa nr. .../08.07.2008, A.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala a inaintat o copie a contractului de comodat Oficiului de cadastru si publicitate imobiliara Neamt, solicitand identificarea amplasarii in situatia cadastrala a terenului si a cladirilor mentionate anterior, avand in vedere ca doamna mai detine si alte suprafete de teren si constructii. Cu adresa nr. ...-.../08.07.2008, O.C.P.I. Neamt a inaintat directiei documentatiile cadastrale ale bunurilor imobile detinute de persoana sus mentionata, din care rezulta ca **bunurile care fac obiectul contractului de comodat sunt situate in partea de nord a terenului de la adresa str. nr. ... din**, teren rezultat in urma alipirii a doua terenuri identificate initial cu numerele cadastrale provizorii ... si

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au mentionat ca odata cu deplasarea in timpul inspectiei fiscale in str. **le-au fost prezentate constructiile din partea de sud a proprietatii,**

aflate in stadiu de finalizare, una dintre ele urmand a avea ca destinatie sediu firma, si pentru constructia careia s-au utilizat diversele materiale de constructii inregistrate in evidenta societatii.

Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei

In perioada iulie 2007 – septembrie 2007 societatea a inregistrat **cheltuieli cu combustibilul in suma de ... lei** avand ca documente justificative bonuri fiscale emise de diversi distribuitori de carburanti, **bonuri care nu erau stampilate pe care nu erau inscrite denumirea societatii si numarul de inmatriculare a autovehiculului**. Avand in vedere ca in lunile iulie si august 2007 societatea a inregistrat 496 si respectiv 494 de bonuri de motorina, in unele zile fiind inregistrate cate 36, 38 sau 46 de bonuri fiscale, organele de inspectie fiscala au apreciat ca aceste achizitii si respectiv consumuri nu sunt justificate cu documente legale si au incadrat cheltuielile in suma de ... lei in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Petenta contesta incadrarea ca nedeductibile a acestor cheltuieli aratand ca motorina a fost consumata de utilajele folosite in activitatea de constructii si care nu se pot deplasa la statiile de alimentare, acesta fiind motivul pentru care comerciantii nu au in scris pe bonuri numarul de inmatriculare a utilajului.

In drept,

Referitor la cheltuieli, art. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

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

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

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

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

Punctele 43 lit. b) si 44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizeaza, in legatura cu art. 21 alin. (4) lit. e) si f) din Codul fiscal, urmatoarele:

„43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele: [...]

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;[...].”

si respectiv

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

Referitor la inregistrarile la Oficiul registrului comertului si la organul fiscal

Legea nr.26/1990, republicata privind registrul comerțului precizeaza urmatoarele:

- la art.21 lit.a)

„În registrul comerțului se vor înregistra mențiuni referitoare la:

- **donăția, vânzarea, locațiunea sau garanția reală mobilă constituită asupra fondului de comerț, precum și orice alt act prin care se aduc modificări înregistrărilor în registrul comerțului sau care face să înceteze firma ori fondul de comerț.**”

- la art.5 alin.(1)

„Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului (...).”

De asemenea, art.49 alin.(1) lit.a) din Normele nr.773/1998 emise de Ministerul Justiției privind modul de tinere a registrelor comerțului și de efectuare a înregistrărilor stipuleaza ca:

„În situația în care la înmatriculare se solicită înscrierea unor mențiuni prevăzute la art. 21 din L.R.C., se va verifica, după caz, existența următoarelor acte:

- **pentru mențiunile prevăzute la art. 21 lit. a): înscrisul de dobândire, înstrăinare sau de închiriere a fondului de comerț (contract de vânzare-cumpărare, certificat de moștenitor, contract de închiriere, contract de locație a gestiunii etc.).”**

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata stipuleaza urmatoarele:

Referitor la declararea sediilor secundare art. 74 alin (1) prevede: „Contribuabilii au obligația de a declara organului fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile, înființarea de sedii secundare.”

În legatura cu înregistrarea în evidența contabilă a bonurilor fiscale, **O.M.F.P. nr. 1714/2005** privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, la art. 1 prevede ca:

„(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:

a) bonul fiscal emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

În ceea ce privește calculul impozitului pe profit, **art. 17 și 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevad ca asupra profitului impozabil calculat 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, se aplica o cota de impozit de 16%.

Referitor la calculul accesoriilor, **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- la **art. 119 alin.(1)**

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la **art.120 alin.(1)**

“Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de situatia de fapt si de drept prezentata anterior, retinem:

Societatea a inregistrat in perioada 2005 – 2007, ca si cheltuieli deductibile fiscal, suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu materialele de constructii si cheltuieli cu combustibilii.

Cheltuielile in suma de lei cu materialele de constructii au fost incorporate intr-o constructie proprietate a doamnei ..., in legatura cu care administratorul societatii a declarat ca urmeaza a fi utilizata ca sediu al firmei, si pentru care, in dovedirea dreptului de folosinta a acesteia a prezentat in sustinerea contestatiei un contract de comodat incheiat in data de 17.02.2006. Avand in vedere ca:

- organelor de inspectie fiscala le-au fost prezentate imobilele din partea de sud a proprietatii din str. ... nr. ..., in timp ce prin contractul de comodat este cedat dreptul de folosinta a imobilelor situate in partea de nord a aceleiasi proprietati, asa cum rezulta din documentatia cadastrala transmisa organelor de inspectie fiscala de Oficiul de cadastru si publicitate imobiliara Neamt;

- o parte dintre cheltuielile cu materialele de constructii sunt inregistrate in anul 2005, perioada pentru care nu exista incheiat contractul de comodat;

- nu exista o autorizatie de construire avand ca titular S.C. ABC S.R.L.;

- contribuabilul nu a prezentat documente de receptie partiala sau integrala a cladirilor sau documente din care sa rezulte destinatia lucrarilor de construire, suprafata, valoarea lucrarilor, devize pentru determinarea necesarului de materiale de constructii pentru fiecare cladire in parte;

- in baza prevederilor legale referitoare la inregistrarile la Oficiul registrului comertului, in principiu, ca regula generala, contractul de comodat este opozabil fata de oricine, chiar si fata de aceia care nu au participat la incheierea lui cu exceptia situatiilor in care prin lege se prevede altfel, cum este cazul in speta, dar atata vreme cat contractul de comodat, care aduce modificari referitoare la punctele de lucru ale societatii, nu a fost inregistrat la Oficiul registrului comertului iar legea prevede ca pana la data inregistrarii aceasta modificare nu este opozabila tertilor, rezulta ca facturile prin care s-au achizitionat materiale de constructii pe care petenta sustine ca le-a consumat la imobilul detinut in baza contractului de comodat neinregistrat, nu pot fi opozabile organului fiscal,

contestatoarea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentand contravaloarea materialelor de constructii in suma de ... lei aferente perioadei 2005-2007. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la aplicarea art. 21 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin incadrarea acestor cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal si la majorarea cu aceasta suma a profitului impozabil al societatii in perioada 2005-2007.

Cheltuielile in suma de ... lei cu combustibili auto au fost inregistrate de societate in decursul lunilor iulie, august si septembrie 2007, avand ca documente justificative bonuri fiscale nestampilate si care nu aveau inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului. Avand in vedere ca:

- legislatia citata anterior prevede expres stampilarea, inscrierea denumirii societatii si a numarului de inmatriculare a autovehiculului pe bonurile fiscale pentru ca acestea sa poata fi inregistrate in evidenta contabila atat ca document de inregistrare a platilor in Registrul de casa cat si in ceea ce priveste cheltuiala cu combustibilul, ca o exceptie de la regula generala pentru autovehiculele care se pot deplasa „la pompa”;

- a fost inregistrat un numar mare de bonuri fiscale – 496 in luna iulie 2007 (36 bonuri in data de 24.07.2007), 494 bonuri in luna august 2007 (38 bonuri in data de 01.08.2007, 46 bonuri in data de 29.08.2007), consumurile nefiind justificate cu documente legale (foi de transport, calculul consum carburanti in functie de cartea tehnica),

motivatiile contestatoarei precum ca utilajele nu se pot deplasa la statiile de alimentare si ca societatea are o cifra de afaceri la realizarea careia au contribuit si aceste consumuri de combustibili, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, organele de inspectie fiscala procedand corect la aplicarea art. 21 alin. (4) lit. f) in urma constatarii ca nu exista documente justificative legale care sa dovedeasca achizitia si consumul acestor carburanti.

In legatura cu a doua categorie de cheltuieli constatate de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile, acestea au invocat in mod legal si prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie potrivit carora [...] nu poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate cuprind mentiuni incomplete sau care nu corespund realitatii.

Fata de cele retinute anterior, concluzionam ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod legal ca suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, majorandu-l cu aceasta suma, astfel ca **urmeaza a se respinge contestatia formulata de S.C. ABC S.R.L. impotriva impozitului pe profit in suma de ... lei (... lei X 16%), inscris in Decizia de impunere nr. .../16.05.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de A.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala.**

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei, contestate, aferente impozitului pe profit, precizam ca:

- pentru suma de ... lei, aferenta impozitului pe profit contestat, stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut intreg debitul reprezentand impozitul pe profit, societatea datoreaza si majorarile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul"**, urmand a se respinge contestatia petentei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere;

- pentru suma de ... lei, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata potrivit pct. 12.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005, deoarece aceasta suma nu reprezinta majorari de intarziere aferente impozitului pe profit contestat, iar argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii.

2. Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este investita sa se pronunțe daca este legala masura organelor de inspectie fiscala privind considerarea ca nedeductibila a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei inregistrata in perioada 2005-2007, cu consecinta stabilirii unei taxe suplimentare de plata in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente prin Decizia de impunere nr. .../16.05.2008.

In fapt,

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei

Asa cum am prezentat si la punctul 1 referitor la impozitul pe profit, in perioada 2005 – 2007 societatea s-a aprovizionat, printre altele, cu materiale de constructii, a caror contravaloare a fost inregistrata in conturi de cheltuieli si in conturi de investitii in curs, taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor aprovizionari fiind evidentiata ca TVA deductibila. Organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibila taxa in suma de ... lei aferenta materialelor de constructii considerand ca acestea nu au fost utilizate in interesul operatiunilor sale taxabile. In urma stabilirii masurii de nedeductibilitate a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost majorata TVA de plata cu aceasta suma, masura inscrisa in Decizia de impunere nr. .../16.05.2008.

Petenta isi sustine contestatia formulata impotriva deciziei de impunere pentru aceasta suma cu contractul de comodat incheiat la data de 17.02.2006, neprezentat organelor de inspectie fiscala in timpul controlului, la care s-a facut referire in prezenta decizie si la punctul 1 privind impozitul pe profit, aratand ca utilizarea materialelor de constructie respective s-a facut pentru investitii si intretinere a bunurilor luate in folosinta de catre firma, legislatia in vigoare permitand efectuarea investitiilor si la constructiile care nu sunt in proprietatea societatii atata timp cat exista un contract pentru folosinta bunurilor.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei

In perioada iulie 2007 – septembrie 2007 societatea a inregistrat **taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta aprovizionarilor cu combustibilul in suma de lei** avand ca documente justificative bonuri fiscale emise de diversi distribuitori de carburanti, **bonuri care nu erau stampilate si pe care nu erau**

inscrise denumirea societatii si numarul de inmatriculare a autovehiculului. Avand in vedere ca in lunile iulie si august 2007 societatea a inregistrat 496 si respectiv 494 de bonuri de motorina, in unele zile fiind inregistrate cate 36, 38 sau 46 de bonuri fiscale, organele de inspectie fiscala au apreciat ca aceste achizitii nu sunt justificate cu documente legale si au incadrat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste bonuri fiscale in categoria taxei pentru care nu se admite deducerea.

Petenta contesta incadrarea ca nedeductibila a acestei taxe aratand ca nestampilarea si neinscrierea pe bonurile fiscale a denumirii cumparatorului si a numarului de inmatriculare a utilajului de constructie nu inseamna ca s-au incalcat prevederile art. 146 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 in conditiile in care la art. 155 alin. (6) din acest act normativ se precizeaza expres ca "semnarea si stampilarea facturilor nu sunt obligatorii".

In drept,

Sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- pentru perioada 2005 – 2006, **art. 145 alin. (3) lit. a)**, referitor la dreptul de deducere, arata ca dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

- pentru anul 2007 **art. 145 alin. (2) lit. a)**, referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere prevede ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;

- **art. 146 alin. (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)”,

iar **alin. (2)** al aceluiași articol stipulează ca „Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

In legatura cu art. citat anterior, punctul **46 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizeaza urmatoarele:

„Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Fata de motivele de fapt si de drept prezentate anterior se retin urmatoarele:

Societatea a inregistrat in perioada 2005 – 2007, ca si taxa pe valoarea adaugata deductibila suma de ... lei aferenta aprovizionarii cu materiale de constructii si cu combustibili.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost dedusa in urma aprovizionarilor cu diverse materiale de constructii pentru care, asa cum am prezentat si la punctul 1 al considerentelor prezentei decizii, referitor la impozitul pe profit, nu a facut dovada prin prezentarea contractului de comodat incheiat in data de 17.02.2006 ca sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Motivatia petentei privind permisiunea data de legislatie de a se efectua investitii la bunuri pentru care nu apartin societatii inasa pentru care exista un contract de folosinta, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat pe de o parte contractul de comodat nu este opozabil organului fiscal, la adresa respectiva nefiind declarat oficial un punct de lucru al contribuabilului potrivit legislatiei citate la punctul referitor la impozitul pe profit, iar pe de alta parte societatea nu a justificat concret necesitatea achizitiilor si consumurilor de materiale de constructii (autorizatie de construire, situatii de lucrari, devize).

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal stabilind ca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu poate fi dedusa prin aplicarea art. 145 alin. (3) pentru perioada 2005 – 2006 si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare.

Taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost dedusa in perioada iulie 2007 – septembrie 2007 avand la baza bonuri fiscale nestampilate si pe care nu era inscrisa denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului, aspect prezentat si la punctul 1 al prezentei decizii, privind impozitul pe profit. Motivatia petentei referitoare la lipsa obligatiei de a se ștampila si semna facturile, invocata conform art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece pentru deducerea TVA inscrisa in bonuri fiscale detinute in urma aprovizionarii cu carburanti auto a autovehiculelor care se pot deplasa la statiile de alimentare cu combustibil, exista prevederea speciala citata mai sus, respectiv pct. 46 alin. (2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

In legatura cu aceasta taxa in suma de ... lei pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se admite deducerea, acestea au invocat in mod legal si prevederile Deciziei V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie potrivit carora taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa in cazul in care documentele justificative prezentate cuprind mentiuni incomplete sau care nu corespund realitatii.

Fata de cele retinute anterior, concluzionam ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod legal ca suma de ... lei (... lei + ... lei) reprezinta taxa pe valoarea adaugata pentru care societatea nu are drept de deducere,

stabilind ca TVA suplimentara de plata aceasta suma, astfel ca **urmeaza a se respinge contestatia formulata de S.C. ABC S.R.L. impotriva taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei cuprinsa in Decizia de impunere nr. .../16.05.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa de A.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala.**

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei, contestate, aferente taxei pe valoarea adaugata, precizam ca:

- **pentru suma de ... lei, aferenta TVA contestate, stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.** Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut intreg debitul reprezentand TVA de plata, societatea datoreaza si majorarile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", urmand a se respinge contestatia petentei ca neintemeiata pentru acest capat de cerere;**

- **pentru suma de ... lei, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata** potrivit pct. 12.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005, deoarece aceasta suma nu reprezinta majorari de intarziere aferente taxei contestate, iar argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **S.C. ABC S.R.L.** din, jud. Neamt pentru suma de ... lei reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

suma stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../16.05.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de **S.C. ABC S.R.L.** din, jud. Neamt pentru suma de ... lei reprezentand:

- 3.307 lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

suma stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../16.05.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.

