



ROMANIA
MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor
DOSAR nr. 54/2009

Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 51/31.08.2009

privind soluționarea contestației formulate de SC F M SRL, cu sediul în loc. ... la
D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația formulată de SC F M SRL din loc. B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin Decizia de impunere nr. ... (filele 111-113), act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și prin Decizia de impunere ... (filele 129-132), act prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei obligații fiscale în sumă totală de ... **lei** constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei. Din totalul sumei stabilită suplimentar prin cele doua decizii de impunere, SC F M SRL contestă taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **... lei**, impozit pe profit în suma de **... lei**, precum și majorările de întârziere aferente în suma de **... lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art. 207 și art. 209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

Prin adresa nr. ... s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud, organul emitent al deciziei de impunere, completarea dosarului contestației cu toate anexele rapoartelor de inspecție fiscală pe baza cărora au fost emise deciziile de impunere contestate. De asemenea cu adresa nr. ... s-au solicitat petentei transmiterea de date și informații necesare soluționării contestației.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. ... (filele 129-132) și prin Decizia de impunere ... (filele 111-113) emise de organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud pentru SC F M SRL s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de ... lei.

Argumentele organelor de control se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr....(filele 102-110), raport întocmit în urma inspecției fiscale parțiale privind verificarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ..., în Raportul de inspecție fiscală nr. ... (filele 114-128), raport întocmit în urma verificării care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală și care a stat la baza emiterii deciziei de impunere ..., precum și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În concret, așa cum s-a arătat în rapoartele de inspecție fiscală întocmite și în referatul cu propuneri de soluționare, SC F M SRL a înregistrat în evidența contabilă în luna martie 2009, factura ... emisă de SC A I SRL cu care a achiziționat un laptop în valoare totală de ... lei, aferent căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, factura nr. 87/2009 emisă de SC S SRL B... cu care a achiziționat produse de artizanat și set birou în valoare totală de ... lei, aferent căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și factura nr. 608118/2009 emisă de SC A SRL B cu care a achiziționat produse de papetărie în valoare totală de ... lei aferent căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

În urma verificării efectuate organul de control a stabilit că aceste bunuri nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile, societatea a încălcat prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, și drept urmare, nu are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor menționate mai sus, în sumă de ... **lei**.

În perioada verificată societatea a achiziționat materialele de construcții utilizate pentru repararea, modernizarea și dotarea sediului social, a căror contravaloare a fost înregistrată direct pe costuri, în sumă totală de ... lei.

Achizițiile de materiale de construcții în sumă de ... lei aferent căreia nu s-a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, sunt prezentate în anexa 1 la raportul de inspecție fiscală nr. 837/26.05.2009 (fila 224) și constau în șemineu, tencuială (260 saci), elemente coș de fum, polistiren, adezivi, profil cu plasă, profil tencuială, cărămidă și ciment în cantități mari. Din analiza documentelor puse la dispoziție privind aceste achiziții, a discuțiilor purtate cu administratorul și a constatărilor efectuate la fața locului de organele de control s-a constatat că materialele nu au fost utilizate pentru obținerea de venituri impozabile. Astfel, nu au fost efectuate lucrări de termoizolație la pereții exteriori, nu au fost executate lucrări de extindere sau modificare a spațiului existent, șemineul nu se află la sediul societății.

Nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor cu care s-au achiziționat obiecte de inventar cuprinse în anexa 3 (filele 218-220), nu s-a acordat întrucât nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile și nu se aflau la sediul societății, conform constatările efectuate la fața locului, efectuate de către organele de control. Potrivit notei explicative dată de administratorul societății (filele 199-201), obiectele de inventar nu au fost inventariate așa cum prevede art. 7 din Legea contabilitatii nr. 82/1991. Prin urmare, lista de inventariere anexată contestației de către petentă nu poate fi reală. În aceste condiții nu s-a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei aferentă facturilor cuprinse în anexa 3, cu care au fost achiziționate obiectele de inventar.

În perioada ianuarie 2006-decembrie 2008 a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a SC F M SRL, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fără a avea la bază documentele fiscale justificative prevăzute de art. 146, alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 155, alin. (5) din Codul fiscal. În concret, înregistrarea în contabilitate nu avea la bază facturile emise de Orange Romania SA, organul de control nu a acordat dreptul de deducere aferent acestor cheltuieli cu telefonia mobilă.

În ceea ce privește prestările de servicii înregistrate de către contestatoare pe baza facturilor 7760707/03.07.2006, 7760710/09.09.2007 și 7760709/15.09.2007 emise de către SC P SRL, fără a avea la bază devize sau situații de lucrări, organul de inspecție fiscală a apreciat că nu poate fi justificată efectuarea acestor servicii și necesitatea acestora pentru obținerea de venituri impozabile, încălcându-se prevederile art.145, alin. (2), lit a) din Codul fiscal.

Referitor la cele 10 anvelope achiziționate cu factura nr. 236/10.03.2007 emisă de SC A B SRL aferent căreia nu s-a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, nefiind considerate ca destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, întrucât în luna martie 2007 și decembrie 2007, petenta a mai achiziționat un număr de 8 anvelope auto, pentru care a beneficiat de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În raport cu aceste constatări, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, aferentă facturilor cu care s-au achiziționat bunurile menționate mai sus, apreciindu-se că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, respectivele bunuri nefiind destinate desfășurării activității economice aducătoare de venituri. Din totalul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, SC F M SRL **contestă taxa în sumă de 13.995 lei.**

2. Referitor la impozitul pe profit

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcții și instalații, în sumă de ... lei, conform facturilor în sumă de ... lei cuprinse în anexa 1 la raportul de inspecție fiscală și a facturilor în suma de ... lei cuprinse în anexa 2 la același raport.

Cheltuielile cu materialele de construcție în valoare de ... cuprinse în anexa 1 nu au fost considerate cheltuieli deductibile fiscal, întrucât nu au fost efectuate lucrări care să justifice utilizarea materialelor respective (existența unui șemineu în sediu social, lucrări de termoizolație, lucrări de extindere).

Referitor la materialele de construcții în sumă de ... lei cuprinse în anexa 2 (filele 221-223) , în conformitate cu art. 24, alin. (11), lit. c) din Codul fiscal și art. 4, lit. c) din Legea 15/1994, republicată și actualizată, acestea trebuiau să fie înregistrate ca și investiție și apoi amortizate pe durata contractului de închiriere. Prin urmare, au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, dar s-a dispus înregistrarea ca investiție a acestor materiale și amortizarea conform prevederilor legale.

Pentru perioada verificată nu au fost admise ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în suma de ... lei, cheltuielile cu obiecte de inventar cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, deoarece acestea nu sunt destinate activității economice, iar obiectele în cauză nu se aflau în sediul societății conform constatărilor la fața locului efectuate cu ocazia inspecției fiscale.

SC F M SRL a înregistrat în perioada ianuarie 2006-decembrie 2008 cheltuieli cu telefonie mobilă în sumă de ... lei fără a anexa facturile emise de către Orange Romania SA. În aceste condiții , organul de control a considerat că aceste cheltuieli nu au la bază documente justificative legale, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

În aceeași perioadă, petenta a înregistrat 3 facturi emise de SC P SRL în sumă totală de ... lei (fact. 7760707/03.07.2006 în sumă de ... lei, fact. 7760710/09.09.2007 în suma de ... lei și fact. 7760709/15.09.2007 în sumă de ... lei), reprezentând prestări servicii fără a fi anexate situațiile de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente care să justifice efectuarea operațiunilor și necesitatea lor, încălcându-se dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal și a pct. 48 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004.

Cât privește cheltuielile în sumă de ... lei reprezentând 10 anvelope auto achiziționate de la SC AUTOBAT SRL cu factura nr. 236/10.03.2007, organul de inspecție fiscală nu a admis deducerea acestora, întrucât au mai fost achiziționate 8 anvelope în aceeași perioadă.

În raport cu cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală își menține punctul de vedere, considerând că sumele stabilite suplimentar și majorările de întârziere aferente, sunt corect și legal calculate.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. ... (filele 129-132) și a Deciziei de impunere nr. ... (filele 111-113) petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ... (filele 133-137). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr. ... (filele 133-144).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de ... **lei**, constând în impozit pe profit stabilit suplimentar și suma de ... **lei** constând în taxa pe valoarea adăugată, precum și majorările de întârziere aferente.

În cuprinsul cererii sale, SC Farmacia Maria SRL Bistrita arată ca în cele două rapoarte de inspecție fiscală și anume nr. ... și ..., care au stat la baza emiterii deciziilor de impunere nr.... și respectiv ..., au fost utilizate date și calcule care se referă la aceleași documente financiar contabile și prin urmare, solicită soluționarea

contestației împotriva celor două decizii de impunere prin conexarea celor două rapoarte.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere ..., petenta consideră concluziile organului de control conform cărora aceste achiziții nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, sunt eronate. Astfel, laptopul achiziționat cu factura ..., este destinat funcționării Punctului farmaceutic din localitatea Măgurele, nr. 80, com. Marișelu, punct de lucru care este autorizat prin mențiunea din Autorizația de funcționare eliberată de M.S.F. nr. 4650/2001 (fila 99-100) și Contractul de închiriere a spațiului nr. 578/01.03.2006 (fila 84-86). Cât privește bunurile achiziționate cu factura nr. 87/19.03.2009 reprezentând set birou și cu factura nr. 608118/05.03.2009 reprezentând produse de papetarie, acestea sunt destinate pentru nevoi proprii atât în locația din localitatea M, cât și în locația din B.

Prin decizia de impunere ... s-a stabilit suplimentar în sarcina SC Farmacia Maria SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, petenta considerând că suma de ... lei a fost stabilită nelegal, din următoarele motive:

Materialele de construcții și instalații achiziționate cu facturile înscrise în anexa 1 în sumă de ... lei aferent cărora s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și facturile înscrise în anexa 2 în sumă de ... lei aferent cărora s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei au fost utilizate pentru reparații curente și întreținere spații închiriate conform contractului de închiriere nr. 787/16.02.2009 (fila 88-91) încheiat cu Spitalul U CF Cluj și contractului de închiriere nr. 578/01.03.2006 (fila 84-86) încheiat cu Primăria M. Spațiile în care se desfășoară activitatea farmaceutică sunt supuse unor norme igienico-sanitare stricte, necesitând igienizări de minim 2 ori pe an. Totodată în această perioadă s-au produs două inundații, fiind necesare reparații pentru remedierea și aducerea la parametri normali de igienă a spațiului.

Conform anexei 3 reprezentând facturi cu care au fost achiziționate obiecte de inventar, petenta consideră că din totalul de ... lei aferent cărora nu s-a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obiecte de inventar în sumă de ... lei aferent cărora s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, s-au utilizat pentru activitatea farmaciei, o parte din ele fiind casate conform procesului verbal de casare nr. 78/30.09.2007 (fila 93-94) ca urmare a inundării spațiului unde funcționează farmacia.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de Orange Romania SA, petenta anexează duplicatul facturilor la contestația depusă.

Achiziționarea de la SC AB SRL a 10 anvelope cu factura 236/10.03.2007 (fila 3) aferent căreia s-a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei a fost necesară în opinia petentei celui de-al doilea autoturism pe care societatea îl folosește în baza unui contract de comodat.

Referindu-se la 3 facturi emise de către SC P SRL în sumă de ... lei, în suma de ... lei și respectiv ... lei, aferent cărora nu s-a admis, în opinia petentei, dreptul de

deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aceasta susține că există devize pe care le anexează.

Pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară, organul de control a întocmit anexa 15 (fila), în care petenta consideră că au fost utilizate sume fără a se indica de unde au fost preluate aceste sume. În aceste condiții datele din anexa 15 nu îndeplinesc condiția de a fi certe.

În raport cu cele prezentate mai sus, organul de inspecție fiscală a stabilit nelegal în sarcina SC F M SRL taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**.

1. Referitor la impozitul pe profit

Organul de control a considerat în mod nelegal, nedeductibile fiscal cheltuieli cu materialele de construcții în sumă totală de ... lei (... lei din anexa 1 și ... lei din anexa 2), care au fost utilizate, așa cum s-a aratat anterior la reparații curente și igienizări necesare în desfășurarea în bune condiții a activității.

În mod nelegal și abuziv organul de inspecție fiscală a obligat societatea să supună amortizării suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (11), lit. c) din Codul fiscal și art. 4 alin. (1) din Legea nr. 15/1994 , întrucât în structura bugetului de venituri și cheltuieli al societății și în rapoartele contabile nu s-au prevăzut cheltuieli cu investiții care sunt contabilizate, evidențiate și tratate fiscal după reguli speciale.

Cât privește obiectele de inventar în sumă de ... lei care nu au fost considerate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, contestatoarea susține că toate bunurile în cauză au fost utilizate pentru desfășurarea activității, o parte fiind casate la data controlului, conform procesului verbal de casare nr. 78/30.09.2007.

Întrucât la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat facturile pe baza cărora a înregistrat cheltuieli cu convorbiri telefonice în sumă totală de ... lei, a anexat contestației formulate duplicatele facturilor emise de Orange Romania SA .

Pentru prestările de servicii efectuate de către SC P SRL în sumă de ... lei petenta susține că au fost efectuate în baza unui deviz pe care îl anexează, iar referitor la cele 10 anvelope în sumă de ... lei achiziționate de la SC AB SRL susține că au fost utilizate pentru al doilea autoturism al societății pentru care a fost încheiat un contract de comodat.

În drept , SC F M SRL își bazează cererea pe prevederile art. 6, art. 57 alin. (1) și art. 65 alin. (2) din OG nr. 92 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatoare și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din datele aflate la dosar, organele Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud au stabilit în sarcina SC F M SRL, prin deciziile de impunere nr. ... și ... taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei , lei, impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei. Din totalul sumelor stabilite suplimentar , petenta formulează contestație împotriva sumei de ... **lei** , constând în taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe profit în suma de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În temeiul art. 7 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și a pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul ANAF 519/2005, biroul de soluționare a solicitat petentei prin adresa nr. ..., confirmată de primire prin semnătura administratorului societății în data de 05.08.2009 (filele 146-147), transmiterea de date și documente necesare în vederea soluționării legale și corecte a contestației formulate. SC F M SRL a răspuns solicitării și a depus cu adresa nr. ... la Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud, o parte din documentele și informațiile solicitate. Cu adresa ... organul de inspecție fiscală a transmis documentele, biroului de soluționare fără a-și exprima un punct de vedere asupra acestora (filele 227-248).

În data de 06.08.2009, organele de soluționare s-au deplasat împreună cu administratoarea societății în localitatea M, sat M, având în vedere susținerea acesteia că, o parte din cheltuielile efectuate au avut ca destinație repararea și modernizarea acestui punct de lucru. S-a constatat că la acest punct de lucru nu se desfășoară activitate, nu există stocuri de mărfuri în vederea comercializării acestora, nu există rafturi, nu este amenajat în așa fel încât să se poată desfășura activitatea unei farmacii. Administratoarea societății afirmă că s-a desfășurat activitatea doar câteva luni în anul 2006.

Ținând seama de cele prezentate anterior, precum și normele legale incidente speței, urmează a se stabili dacă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentei, constând în taxa pe valoarea adăugată, impozit pe profit și majorări de întârziere aferente, sunt corecte și legale.

1. Taxa pe valoarea adăugată

Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... **lei**, stabilite suplimentar prin decizia de impunere ..., urmează a se decide dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de normele legale privitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În concret, așa cum rezultă din documentația dosarului și preambulul prezentei, SC F M SRL a achiziționat un laptop Siemens, cu factura nr. 1431908/25.02.2009 emisă de SC A R SRL în sumă de ... lei, aferent căreia a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (fila 233).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145 din Codul fiscal care dispun:

Art. 145 "(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;"

Pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, prevede:

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

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

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

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

În raport de normele legale anterior citate, pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată este obligatoriu ca bunurile achiziționate să fie destinate exclusiv operațiunilor generatoare de venituri.

Conform susținerilor petentei, laptopul achiziționat este destinat "*funcționării Punctului de lucru farmaceutic din localitatea Măgurele*" într-un spațiu închiriat de la Primăria Mărișelu. Or, așa cum s-a precizat anterior, în urma deplasării organului de soluționare la punctul de lucru în cauză, s-a constatat că în această locație nu se desfășoară activitate și nu există amenajarea necesară pentru desfășurarea activității farmaceutice.

Cu adresa ... s-a solicitat petentei documente justificative pe baza cărora a fost înregistrată activitatea desfășurată la punctul de lucru (raport lunar al casei de marcat, registrul de gestiune, recepții întocmite la punctul de lucru, etc), petenta neprobând cu niciun document susținerile sale. Afirmația conform căreia "*activitatea desfășurată la Punctul farmaceutic M s-a înregistrat în gestiunea farmaciei din B*" nu poate fi luată în considerare, întrucât prevederile pct. 126 al OMFP 1752/2005 dispun ca recepția mărfurilor intrate în societate se face la locurile de depozitare a acestora, iar pct. 35 din OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile stipulează faptul că ***evidența mărfurilor cu amănuntul se ține global-valoric pe fiecare gestiune***, completându-se raportul de gestiune pe baza documentelor de intrare și ieșire a mărfurilor și de depunere a numerarului.

Potrivit prevederile art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală "*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*" Or, deși i-au fost solicitate, petenta nu a pus la dispoziția organului de soluționare nici un document care să probeze că se desfășoară activitate în locația respectivă.

Concluzionând, este limpede că afirmația petentei privind utilizarea laptopului în cauză, la punctul de lucru din localitatea Mărișelu, nu poate fi susținută cu probe.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturii 608118/27.02.2009 emisă de SC A SA Bistrița reprezentând papetărie și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturii 87/28.02.2009 emisă de SC S SRL reprezentând artizanat, organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere întrucât aceste bunuri nu au fost destinate activității economice, încălcându-se prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal. Având în vedere susținerea petentei că aceste materiale consumabile s-au utilizat pentru nevoile firmei, cu adresa ... s-au solicitat petentei note de recepții, bonuri de consum sau orice alte documente și informații din care să rezulte concret cum au fost aceste bunuri folosite.

Ca urmare a solicitării, SC F M SRL a transmis facturile în cauză, însoțite de bonurile de casă, pe baza cărora furnizorii le-au întocmit (filele 234-238). Analizând documentele transmise se constată ca organele de inspecție fiscală au procedat corect prin neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi. Astfel, conform bonurilor fiscale s-a achiziționat papetărie și artizanat. Contestatoarea nu a întocmit recepții și bonuri de consum pentru bunurile în cauză, nu a prezentat nici un document din **care să rezulte concret ce reprezintă aceste bunuri și** cum au fost necesare activității economice.

În raport cu cele prezentate mai sus , contestația SC F M SRL împotriva deciziei de impunere ... (fila 111-113) prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În perioada verificată , SC F M SRL a achiziționat și înregistrat în evidența contabilă materiale de construcții și instalații, grevând cheltuielile societății. Astfel, pentru materialele achiziționate cu facturile cuprinse în anexa 1 (fila 224) în sumă totală de **lei**, organul de inspecție fiscală a apreciat că nu sunt destinate activității generatoare de venituri, și prin urmare nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 145 alin. (2) din Codul fiscal referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, articol citat anterior.

În ceea ce privește materialele de construcții și instalații cuprinse în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală (filele 221-223) în sumă totală de ... **lei**, organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile ca fiind necesare desfășurării în bune condiții a activității economice, dar " *acestea trebuiau să fie înregistrate ca investiții și apoi amortizate pe durata contractului de închiriere*", în conformitate cu dispozițiile art. 24 alin. (11) , lit. c) din Codul fiscal.

În cuprinsul contestației formulate, petenta susține că materialele în cauză au fost utilizate pentru reparații curente și întreținerea spațiilor închiriate, în condițiile în care activitatea farmaceutică implică respectarea unor norme igienico-sanitare specifice.

Din datele și informațiile referitoare la acest capăt de cerere prezentate de către petentă și cele prezentate de către organul de inspecție fiscală, se desprind următoarele concluzii:

Pentru materialele de construcții cuprinse în anexa 2 (fila 221-223) organul de inspecție fiscală, considerându-le cheltuieli aferente unei investiții, a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, în timp ce pentru materialele cuprinse în anexa 1, a considerat că nu au fost utilizate pentru reparațiile efectuate în spațiile în care se desfășoara activitatea petenta și prin urmare, nu a admis dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturilor cu care au fost achiziționate acestea.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturilor cu care s-au achiziționat materiale considerate de către organul de control drept investiții, cu toate că a fost admis dreptul de deducere, în cuprinsul contestației formulate împotriva deciziei de impunere 238/19.05.2009 petenta a făcut referire și a contestat și această sumă. Așadar, SC F M SRL a formulat contestație împotriva unei sume care nu a fost stabilită suplimentar printr-un titlu de creanță. Potrivit art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 12.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMFP 519/2005, acest capăt de cerere urmează a fi respins ca fiind fără obiect.

Analizând materialele de construcții cuprinse în anexa 1 și în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală (filele 221-224), se constată că în ambele anexe sunt cuprinse facturi cu care au fost achiziționate același gen de materiale, și anume ciment, polistiren, glet, caramidă, elem coș fum, var simpronat, materiale de instalații.

Organul de control a considerat că materialele cuprinse în anexa 2 sunt destinate investițiilor, motivând că aceste materiale nu pot fi destinate reparațiilor și întreținerii spațiilor *"data fiind valoarea mare a acestora, tipurile și cantitățile de materiale utilizate"*, fără a preciza în ce constă investiția efectuată, perioadă în care s-a făcut, dacă este terminată, recepționată și clasificată în conformitate cu HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. Cât privește materialele din anexa 1, nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ...**lei**, întrucât din constatarile organului de control *"nu au fost efectuate lucrări de termoizolație, nu au fost executate lucrări de extindere sau modificare a spațiului existent, șemineul nu se află la sediul societății"*.

Având în vedere susținerile petentei referitoare la faptul că toate materialele au fost utilizate pentru reparații și întreținerea spațiilor închiriate (cuprinse în anexa 1 și anexa 2), fără a aduce probe concrete, dar și măsura luată de organul de inspecție fiscală cu privire la înregistrarea pe investiții numai a unor materiale de construcții și instalații fără a avea la bază un document (situație de lucrări) și fără a stabili în mod concret ce investiție s-a făcut, precum și aprecierea că alte materiale de construcții de aceeași natura nu sunt destinate operațiunilor impozabile, fără a stabili clar criteriile și documentele care s-au avut în vedere în luarea acestor decizii, considerăm că nu au fost analizate toate aspectele și mijloacele de probă în vederea determinării complete și fidele a stării de fapt fiscale.

În raport cu cele prezentate mai sus concluzionăm că este imperios necesar ca aceste aspecte să fie reverificate și clarificate, astfel încât să se stabilească cu certitudine dacă materialele de construcții și instalații au fost utilizate pentru reparații, pentru investiții sau au avut alte destinații care nu sunt legate de operațiunile impozabile. În această situație, decizia de impunere nr. ...referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de... **lei** urmează a fi desființată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **4.230 lei** aferentă facturilor cu care au fost achiziționate obiecte de inventar înscrise în anexa 3 (filele 218-220) și cuprinsă în contestația formulată de către SC F M SRL facem următoarele precizări:

În totalul sumei de 4.230 lei este cuprinsă și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturii nr. 1431908/25.02.2009 emisă de SC A SRL cu care a fost achiziționat un laptop, suma la care s-a făcut referire de două ori în contestație. Întrucât, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată o singură dată această sumă (prin decizia de impunere ... și a fost analizată anterior), contestația pentru această sumă urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.

Cât privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturilor cu care au fost achiziționate diverse obiecte de inventar, organul de inspecție fiscală motivează în raportul de inspecție fiscală că nu s-a acordat dreptul de deducere întrucât *"societatea a mai efectuat astfel de achiziții și nu se justifică necesitatea utilizării lor pentru realizarea de venituri"*, iar în referatul cu propuneri de soluționare a contestației face precizarea că aceste obiecte de inventar nu se aflau la sediul societății. Menționăm că nu s-a anexat raportului de inspecție fiscală listele de inventar pe baza cărora s-a constatat lipsa acestora.

În motivarea contestației sale referitoare la acest capăt de cerere, SC F M SRL susține "că toate bunurile au fost utilizate pentru activitatea farmaciei, parte din ele fiind casate conform procesului verbal de casare nr. 78/30.09.2007 (fila 93-94) ca urmare a inundării spațiului unde este locația farmaciei". Deși în nota explicativă dată în fața organelor de control, administratoarea societății declara că nu au fost inventariate niciodată obiectele de inventar, totuși anexează contestației o listă de inventariere a acestora la 31.12.2008, fără a face nicio referire la modul concret cum aceste obiecte au fost utilizate pentru activitatea societății.

Analizând anexa 3 la raportul de inspecție fiscală (fila 218-220) constatăm că unele din obiectele de inventar cuprinse nu îndeplinesc condițiile pentru a fi clasificate astfel. În acest sens exemplificăm : colțar KIO a cărui valoare depășește plafonul de 1.800 lei stabilit de HG 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, pal cuprins în facturile 5602981/18.12.2006, 5602919/16.12.2006, 5602815/13.12.2006, 5602516/05.12.2006, 2070/07.08.2007 emise de SC PROTERM LINE SRL , ferestre din PVC, geam termoizolant. Asupra acestora organul de inspecție nu face nicio analiză în scopul determinării certe a destinației lor.

Ținând seama de cele arătate mai sus și având în vedere că nici petenta, nici organul de control nu au prezentat starea de fapt fiscală bazată pe documente relevante referitoare la acest capăt de cerere, nu se poate stabili cu certitudine dacă obiectele de inventar cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală sunt destinate desfășurării în bune condiții a activității economice și astfel îndeplinesc condițiile necesare și obligatorii cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată. În aceste condiții, decizia de impunere referitoare la suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată urmează să fie desființată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** neadmisă la deducere ca urmare a neprezentării documentelor legale pe baza cărora se poate exercita dreptul de deducere, petenta anexează contestației duplicatele în original a facturilor, emise de ORANGE ROMANIA SA dupa încheierea inspecției fiscale și emiterea deciziilor de impunere.

În conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la condițiile de exercitare a dreptului de deducere dispun :

" (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);***

Pct. 46 (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal (HG 44/2004) date în aplicarea Titlului VI reglementează procedura în cazul în care facturile sau alte documente pe baza cărora se poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost pierdute, astfel:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal [...]. In cazul

pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială".

Așadar, SC F M SRL a respectat reglementările legale cu privire la modul de reconstituire a facturilor pierdute. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi, având în vedere că la data efectuării inspecției fiscale petenta nu a prezentat exemplarul original al facturilor emise de către SC ORANGE ROMANIA SA și nici duplicatele obținute ulterior, organul de control a procedat în mod corect prin neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe baza unor documente care la acea data nu îndeplineau condițiile legale.

Potrivit art. 147 ^1 alin. (2) din Codul fiscal :

"(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

În raport de normele legale prezentate anterior, petenta își va exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată prin decontul lunii în care a obținut duplicatele facturilor emise de ORANGE ROMANIA SA, duplicate care i-au fost restituite.

Având în vedere cele prezentate anterior, contestația formulată împotriva deciziei de impunere pentru suma de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În cuprinsul cererii sale, solicită anularea deciziei de impunere pentru suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor 7760709/15.09.2007 (fila 232), 7760710/29.09.2007 (fila 230) și 7760707/03.07.2006 (fila 228) emise de SC P SRL Tiha Bârgăului pentru prestări de servicii și facturii 236/10.03.2007 (fila 3) emisă de SC AB SRL Bistrița pentru anvelope, acumulatori, triunghi reflectorizant și trusa medicală auto.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosar, facturile emise de către SC P SRL nu sunt purtătoare de taxa pe valoarea adăugată, prin urmare petenta nu a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora. Așadar, chiar dacă organul de control a considerat aceste achiziții ca nefiind destinate obținerii de venituri impozabile, nu a stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată suplimentar în sumă de ... lei în sarcina petentei prin neadmiterea la deducere a taxei, așa cum susține aceasta în contestația formulată și depusă la organul fiscal.

În concluzie, contestația formulată împotriva sumei de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmează a fi respinsă ca neavând obiect, în conformitate cu prevederilor pct. 12.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMFP 519/2005.

Referindu-ne la anvelopele (10 buc.) și alte bunuri necesare unui mijloc de transport, achiziționate de la SC AUTO BAT SRL cu factura nr. 236/10.03.2007 în valoare totală de ... lei, organul de control nu a admis dreptul de deducere a taxei pe

valoarea adăugată întrucât petenta a mai achiziționat în aceeași perioadă sau la dată apropiată bunuri de aceeași natură (de exemplu a mai achiziționat 4 anvelope în martie 2007 cu factura 5387117 emisă de SC L SRL și în luna decembrie cu factura 88/31.12.2007 emisă de SC E PROD SRL- fila 193).

În motivarea contestației împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** aferentă facturii cu care s-au efectuat achizițiile în cauză, petenta susține că aceste bunuri au fost utilizate pentru cel de al doilea autoturism folosit de societate.

Potrivit art. 145 alin. (2) din Codul fiscal orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile. În acest sens, cu adresa ... (fila 146-147) s-a solicitat petentei precizări legate de mijloacele auto pe care le deține, precum și modul în care au fost utilizate pentru desfășurarea activității. SC F M SRL transmite cu adresa nr. 10/06.08.2008 înregistrată la DGFP BN sub nr. contractul de închiriere nr. 65/04.07.2006 (fila 242) încheiat cu SC A SRL cu sediul în București și factura 2526514/28.07.2003 emisă de SC S A D SA Bistrița (fila 243), fără a se face orice alte precizări legate de modul cum au fost utilizate aceste autovehicole.

Având în vedere obiectul principal de activitate și anume "*Comerț cu amănuntul a produselor farmaceutice în magazine specializate*", precum și faptul că veniturile au fost obținute numai din această activitate, este limpede că pentru desfășurarea ei nu se impune ca o necesitate deținerea mai multor autoturisme, în condițiile în care aprovizionarea cu medicamente se face prin distribuitori. Deși au fost solicitate petentei orice date și documente prin care să probeze necesitatea deținerii de autoturisme, aceasta nu și-a susținut cu probe utilitatea celui de-al doilea autoturism.

În raport cu cele prezentate mai sus, contestația împotriva sumei de ...**lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Referitor la impozitul pe profit

Așa cum s-a precizat anterior, SC F M SRL a achiziționat și înregistrat în evidența contabilă materiale de construcții și instalații în valoare totală de ... **lei**, influențând cu aceasta sumă, în sensul diminuării, baza de impunere a impozitului pe profit.

O parte din aceste bunuri în cuantum de ... lei (cuprinse în anexa 1 -fila 224) au fost apreciate de către organul de inspecție fiscală ca nefiind efectuate în scopul realizării de venituri, iar pentru o parte, în sumă de ... lei (cuprinse în anexa 2-filele 221-223) s-a dispus măsura stornării de pe cheltuieli și înregistrării acestora ca investiție.

În cuprinsul contestației formulată împotriva deciziei de impunere prin care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de ... **lei**, ca urmare a neadmiterii acestor cheltuieli, petenta susține că toate materialele în cauză au fost utilizate pentru reparații și întreținerea spațiilor închiriate în care își desfășoară activitatea, iar măsura înregistrării la investiții a acestora este nelegală.

Este cert faptul ca pentru a desfășura o anumită activitate, fie într-un spațiu aparținând entității economice, fie într-un spațiu închiriat, este necesară întreținerea

acestui spațiu, amenajarea în scopul utilizării continue conform cu destinația acestuia. Amenajarea poate fi o reparație curentă sau o investiție.

Conform prevederilor pct.III alin. 2 din HG nr. 2139/30 noiembrie 2004:

" *Cheltuielile care se fac la mijloacele fixe ce au ca scop restabilirea stării inițiale sunt considerate cheltuieli cu reparații*", iar OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează prin pct. 93 cine suportă aceste cheltuieli, astfel:

"93. (1) *Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizari corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.*

(2) ***Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat , la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.***"

Din textele legale prezentate se deduce că cheltuielile privind reparațiile sau întreținerea spațiilor închiriate către SC F M SRL, cad în sarcina acesteia, grevând cheltuielile perioadei în care au fost efectuate și fiind aferente veniturilor realizate.

În cazul în care cheltuielile efectuate au ca efect extinderea sau îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai clădirii care face obiectul contractului de închiriere, acestea sunt considerate investiții.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal dispune cine suportă aceste cheltuieli, cât și modul de recuperare a investiției respective prin amortizare, astfel:

"Art. 24 [...]"

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

a) ***investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;***

[...]"

(11) *Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:*

[...]"

c) ***pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloace fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe perioada normală de utilizare, după caz;***

[...]"

Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 mai precizează la punctul 70²:

"În aplicarea prevederilor lit. c) a alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului , indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare ramasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției".

În raport de prevederile legale antecitate, cheltuielile cu întreținerea, modernizarea sau alte investiții efectuate într-un spațiu pus la dispoziția unei

societati, printr-un contract de inchiriere, pot fi efectuate de către cel care își desfășoară activitatea în acel spațiu.

Din analiza documentelor anexate și datelor înscrise în raportul de inspecție fiscală, precum și din susținerile petentei, nu se poate concluziona cu certitudine ce fel de lucrari au fost executate și cum au fost utilizate materialele cuprinse în anexa 1 și 2, precum și determinarea perioadei în care au fost finalizate aceste lucrări.

Astfel, aprecierea organului de inspecție fiscală potrivit căreia materialele de construcții și instalații în sumă de ... lei cuprinse în anexa 2 ca fiind destinate unor lucrări de investiții nu este susținută de documente care să stabilească în mod concret ce investiție s-a realizat, dacă este finalizată și clasificată conform HG 2139/2005. În ce privește materialele în sumă de ... lei cuprinse în anexa 1, materiale de aceeași natură cu cele cuprinse în anexa 2, nu au fost considerate cheltuieli deductibile fiscal întrucât, în urma constatărilor la fața locului, organul de control precizează că nu au fost efectuate lucrări de izolații, de extindere, etc la care să fi fost utilizate.

Având în vedere că ambele anexe cuprind materiale de aceeași natură, se impun clarificări legate de destinația acestora, sens în care exemplificăm faptul că deși organul de control constată că nu s-au făcut lucrări de izolații, polistirenul achiziționat cu factura 0406436/19.12.2006 emisă de SC M SRL, cu factura 9327329/12.03.2006 emisă de SC A SRL (facturi cuprinse în anexa 2), a fost admis ca fiind utilizat în cadrul lucrărilor de investiții, iar polistirenul achiziționat cu factura 9046520/24.10.2008 (factură cuprinsă în anexa 1) a fost considerat că nu a fost utilizat pentru nevoile societății.

Însuși organul de control afirmă că nu au fost considerate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit materialele din anexa 1, *"având în vedere că au mai fost achiziționate astfel de materiale"*, opinie pe care nu o putem însuși. Potrivit art. 21 din Codul fiscal sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri, iar faptul că sunt achiziționate bunuri identice sau asemănătoare de mai multe ori, nu poate constitui o motivare corectă pentru ca aceste bunuri să fie apreciate ca nedeductibile fiscal. Numai în raport de utilizarea efectivă a acestora justificată cu documente și date concrete, pot fi incluse în categoria cheltuielilor deductibile sau nedeductibile fiscal.

Referitor la speța în cauză, este limpede că se impune a se reanaliza și stabili dacă materialele de construcții și instalații achiziționate, cuprinse în anexele 1 și 2 la raportul de inspecție fiscală, au fost utilizate efectiv pentru întreținerea sau pentru modernizarea spațiului închiriat în care își desfășoară activitatea farmacia, iar în funcție de aceste constatări, aplicarea corespunzătoare a tratamentului fiscal.

Până la clarificarea aspectelor de mai sus organul de soluționare nu poate confirma corectitudinea bazei de impunere a impozitului pe profit astfel cum a fost influențată cu cheltuielile materiale în discuție. Pentru aceste motive decizia de impunere vizând capătul de cerere anterior prezentat, urmează să fie desființată.

În ceea ce privește obiectele de inventar în sumă de ... lei (cuprinse în anexa 3-filele 218-220), înregistrate direct pe cheltuieli la data achiziției și care nu au fost admise ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, întrucât nu au respectat dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, nefiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, facem următoarele precizări:

O parte din bunurile cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală nu îndeplinesc condițiile pentru a fi clasificate astfel. În acest sens menționăm colțarul KIO, plasma, laptop, pal, pfl, ferestre PVC, geam termorezistent.

În conformitate cu constatările organului de inspecție fiscală, aceste obiecte de inventar nu sunt destinate desfășurării activității economice, fără a face nicio analiză în vederea determinării certe a destinației acestor bunuri. De asemenea organul de control susține în referatul cu propuneri de soluționare a contestației că obiectele de inventar nu se aflau la sediul societății la data inspecției fiscale, fără a anexa raportului de inspecție fiscală "***copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției***" așa cum prevede pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004, în concret listele de inventariere pe baza cărora s-a constatat lipsa acestora.

Deși petenta susține că aceste obiecte de inventar au fost necesare activității economice și anexează o listă de inventariere întocmită la 31.12.2007 (fila 96-97) și un proces verbal de casare a unor mijloace fixe cuprinse în anexa 3 (filele 93-94), nu face nicio referire la modul concret cum aceste obiecte au fost utilizate pentru activitatea societății.

Având în vedere cele prezentate mai sus concluzionăm că este imperios necesar ca aceste aspecte să fie reverificate și clarificate, astfel încât să se stabilească cu certitudine, pe baza de probe și constatări concrete, care din bunurile cuprinse în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice. În această situație, decizia de impunere nr.238/19,05.2009 referitoare la impozitul pe profit în sumă de ... **lei** urmează a fi desființată.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... **lei**, SC F M SRL a înregistrat cheltuieli cu convorbiri telefonice în perioada ianuarie 2006 - martie 2009, în sumă de ... lei având la baza "Situația financiară" emisă de Orange Romania SA, pentru fiecare luna în parte. Petenta susține că a pierdut facturilor emise de către furnizorul de servicii în domeniul telefoniei.

Este adevărat că potrivit OMFP 2226/2006, art .8 "*Reconstituirea facturii se efectuează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.*", iar pct. 46 al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004 dispune:

"46. (1) [...]. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa ca înlocuiește factura inițială". Dar pct. 46 se referă la obligativitatea prezentării originalului facturii în cazul deducerii taxei pe valoarea adăugată, indicând modalitatea de a beneficia de dreptul de deducere în cazul pierderii acesteia.

Conform art. 21 alin. (4) lit. f) nu sunt deductibile "*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***".

Or, în cazul în speță având în vedere faptul că prin situațiile financiare emise de către Orange Romania SA și evidențiate de către SC F M SRL, care conțin informațiile minimale referitoare la operațiunea economică, situații financiare

acceptate și achitate de către petenta, se poate afirma cu certitudine că s-au efectuat convorbiri telefonice în perioada verificată.

Raportat la prevederile legale citate anterior, este limpede că petenta a beneficiat de serviciile oferite de furnizorul de telefonie mobilă, pe care le-a achitat și le-a înregistrat în evidența sa, grevând cheltuielile aferente veniturilor impozabile.

În concluzie, în mod corect a determinat petenta profitul impozabil, având în vedere aceste cheltuieli, iar contestația împotriva impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... **lei**, urmează a fi admisă.

În perioada verificată, SC F MSRL a înregistrat pe cheltuieli și a influențat profitul impozabil cu suma de ... lei aferentă a trei facturi (fact. 7760709/15.09.2007, fact. 7760710/29.09.2007, fact. 7760707/03.07.2006- filele 227-232) reprezentând "prestări servicii" emise de către SC P SRL T-B.. Întrucât, la data inspecției fiscale petenta nu a prezentat documente care să rezulte concret natura serviciilor prestate, precum și modul în care aceste servicii au fost destinate operațiunilor impozabile, organul de inspecție fiscală nu a considerat această cheltuială deductibilă fiscal.

În drept sunt aplicabile prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit. m), care dispun:

" Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*[...]cheltuieli 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;***

Documentele cu care se justifică prestarea serviciilor sunt cele prevăzute de pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal și aprobate prin HG 44/2004 și anume : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare.

În urma solicitării organului de soluționare , SC F M SRL anexează facturilor în cauză devize de cheltuieli (filele 231, 229,227), **fără a detalia în mod concret elementele de cheltuiala pe baza cărora se întocmește un deviz**, devize din care se concluzionează că au fost efectuate lucrări de igienizare și zugrăvire necesare în urma inundațiilor, precum și lucrări de curățire a subsolului. Menționăm că aceste devize nu au fost prezentate și organului de inspecție fiscală, astfel nu s-a putut analiza dacă aceste servicii au fost necesare, dacă au fost efectuate, dacă au fost aferente reparațiilor sau modernizărilor efectuate, dacă cheltuielile grevează profitul impozabil în perioada în care acestea au fost efectuate sau sunt aferente unei investiții. Petenta nu a făcut niciun fel de precizări legate de lucrările care au fost efectuate de SC P SRL.

În raport de aspectele prezentate, și de documentele și informațiile puse la dispoziție de organul de control și de petenta, concluzionăm că nu se poate stabili cu certitudine modul în care aceste cheltuieli influențează profitul impozabil și nu se poate emite o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere.

Având în vedere faptul că devizele de lucrări, deși au fost solicitate de către organul de inspecție fiscală nu au fost prezentate la momentul inspecției, se ridică suspiciuni referitoare la efectuarea lucrărilor cuprinse în deviz. În vederea lămuririi acestor aspecte și a modului cum acestea grevează cheltuielile, se impune o reverificare în scopul stabilirii corecte a stării de fapt, inclusiv o verificare la emitentul facturilor în cauza. Decizia de impunere pentru suma delei, reprezentând impozit pe profit referitoare la acest capăt de cerere, urmează a fi desființată.

În perioada verificată petenta susține că a utilizat două autoturisme pentru desfășurarea activității, unul închiriat de la SC A. SRL București și unul achiziționat de la SC S A D SA Bistrița. Conform obiectului de activitate și a documentelor existente la dosarul cauzei, veniturile petentei au fost obținute numai din vânzarea de medicamente, pentru desfășurarea activității neimpunându-se necesitatea deținerii de autoturisme, mai ales că aprovizionarea se face de către distribuitori autorizați.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (3), lit n) care dispun :

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

[...]

n) cheltuielile de funcționare , întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale."

Din textul de lege citat mai sus, este cât se poate de limpede că pentru activitatea desfășurată se poate utiliza un singur autoturism de către administratorul societății.

Deoarece în contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr 238/19.05.2009, SC F M SRL susține că piesele cumpărate cu factura 236/10.03.2007 emisă de către SC A B SRL B și reprezentând 10 anvelope, 2 acumulatori auto și alte bunuri necesare unui autoturism au fost utilizate pentru al doilea autoturism folosit de către societate, cu adresa ... s-a solicitat acesteia precizarea clară pe bază de documente justificative a necesității celui de al doilea autoturism. În răspunsul său petenta anexează doar contractul de închiriere pentru primul autoturism și factura 2526514/28.07.2003 pentru cel de al doilea autoturism. Facem mențiunea că în balanța de verificare întocmită la 28.02.2009 (filele 180-181) autoturismul DACIA SOLENZA SCALA nu este evidențiat. Petenta nu a făcut niciun fel de mențiune legată de perioada de utilizare, de vânzarea sau radierea acestuia și niciun fel de mențiune legată concret de modul în care aceste autovehicole au fost utilizate.

Concluzionând, contestația împotriva deciziei de impunere nr 238/19.05.2008 referitoare la impozitul pe profit în sumă de ...lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii, având în vedere că ele iau cursul debitelor principale care le-au generat , urmează ca decizia de impunere referitoare la acestea să se desființeze, urmând a fi recalulate în conformitate cu soluțiile pronunțate.

Pentru considerentele de mai sus , în temeiul art.216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, se

DECIDE:

1. Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de SC F M SRL B pentru suma de ...**lei** reprezentând impozit pe profit și, pe cale de consecință, anularea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 238/19.05.2009

2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulată de SC F M SRL B pentru suma de ...**lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată .

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de petenta pentru suma de ...**lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei și, pe cale de consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin decizia de impunere 238/19.05.2009 și prin decizia de impunere 245/20.05.2009.

4. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. 238/19.05.2009 pentru suma de ...**lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei și refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din instrucțiunile aprobate prin OMFP nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

5. Desființarea parțială a Deciziei de impunere pentru suma de ...**lei** , reprezentând obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit , urmând ca în raport de soluțiile de la pct. 1, 2, 3 și 4 să fie recalculat.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud, Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR COORDONATOR,