



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR. 130 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată cu adresa nr..../...2009 de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în ..., str...., bl...., ap...., județul ...

Contestația, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală și se referă la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere

De asemenea, prin contestația formulată, se solicită și anularea măsurii de **diminuare a pierderii cu suma de ... lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere nr..../...2009, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și a măsurii referitoare la reducerea pierderii fiscale cu suma de ... lei din raportul de inspecție fiscală și dispoziția privind măsurile stabilite, susținând că organele de inspecție fiscală au aplicat greșit prevederile legale, arătând următoarele :

Niciun articol din Codul Fiscal și din Normele de aplicare a acestuia, nu prevede ca administratorii societății să fie angajați cu carte de muncă, iar pct.27 din Normele de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2003 cu modificările și completările ulterioare, precizează cu claritate calitatea de administrator care rezultă din actul constitutiv.

Articolul 21 alin.2 lit.e din Codul Fiscal arată că "sunt deductibile cheltuielile de transport și cazare din țară și străinătate pentru salariați și administratori".

Deosebit de acestea, prin Ordonanța de urgență a Guvernului, art.21 alin.3 lit.n, prevede deductibilități limitate a cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și administrare ale persoanei juridice, deductibil limitat la cel mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Afirmația organelor de inspecție că autoturismele nu au avut contribuții la obținerea de venituri taxabile, este nereală, deoarece acestea au fost utilizate în procesul de deplasare la furnizori și clienți, precum și la banca unde unitatea își are contul, precum și la organele teritoriale de muncă, de sănătate și alte organisme.

Referitor la justificarea organelor de control că unitatea mai deține un autovehicul autoutilitară Dacia, se arată că acesta a fost folosit exclusiv pentru transportul mărfurilor aprovizionate de la furnizori sau vândute clienților.

Concluzionând, agentul economic susține că față de cele arătate mai sus, societatea a dedus în mod legal taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării celor două autoturisme, acestea fiind folosite în conformitate cu obiectul de activitate și în scopul obținerii de venituri taxabile.

De asemenea, reducerea pierderii fiscale cu suma de ... lei, nu are nicio justificare legală, în condițiile în care așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile generate de achiziția și utilizarea celor 2 autoturisme, sunt legale și deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. ... / ...2009, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Cu privire la cheltuielile de functionare si intretinere a autoturisme lor din patrimoniul unitatii

In perioada verificata unitatea a achizitionat două autoturisme, un ... și un

Ulterior, in perioada iulie 2007 - iunie 2009, unitatea a inregistrat pe costuri cheltuieli cu combustibili, amortizare, asigurare, dobinzi bancare, diferente de curs valutar, comisioane, inmatriculare, taxe locale, in valoare totala de ... lei, aferente functionarii si utilizarii acestor autoturisme.

În fapt, unitatea controlată mai deține în proprietate o autoutilitară ..., achiziționată în leasing financiar în februarie 2006, utilizată pentru aprovizionarea cu marfuri și deplasarea în teritoriu a personalului în vederea rezolvării diverselor probleme aferente desfășurării obiectului de activitate.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, a rezultat că cei doi administratori care folosesc autoturismele, nu sunt angajați cu carte de muncă și pe statul de plată nu există persoane cu funcții de conducere și administrare.

De asemenea, utilizarea autoturismelor pentru desfășurarea obiectului de activitate (comert cu amanuntul într-un magazin tip ABC la parterul unui bloc) nu justifică cheltuielile mari înregistrate în evidența contabilă și nici nu au corepondență în veniturile înregistrate de contribuabil.

Prin includerea pe costuri a cheltuielilor de funcționare și întreținere a celor două autoturisme, folosite de persoane care nu sunt angajații unității în funcții de conducere și administrare, cheltuieli care nu au fost considerate de către unitate nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea profitului impozabil, au fost încălcate prevederile art.21 alin.1 alin.3 lit.n) și alin.4 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale pentru fiecare autoturism menționat mai sus s-a stabilit cuantumul cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă și conform art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu actele normative menționate mai sus, s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei, fără a se calcula impozit pe profit suplimentar.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă, aferentă achiziționării autoturismului ... și autoturismului

În luna iunie 2007 unitatea a achiziționat un autoturism în valoare totală de ... lei, TVA dedusă fiind de ... lei.

În luna noiembrie 2007, între unitate și BRD ... București, s-a încheiat contractul de leasing financiar nr....../...2007, prin care a fost achiziționat în 24 rate autoturismul ... în valoare de ... lei.

BRD ... București a facturat în perioada decembrie 2007 - iunie 2008, contravaloarea lunară a ratelor de leasing aferente autoturismului achiziționat și agentul economic a dedus taxa pe TVA în suma de ... lei aferentă ratelor facturate.

În luna iulie 2008, autoturismul a fost avariat total și unitatea a înregistrat ieșirea din gestiune a autoturismului și încasarea asigurării de la societatea de asigurări.

De asemenea, unitatea verificată a primit de la societatea de asigurare (care a emis factura nr....../...2008) un alt autoturism ..., pentru care a dedus TVA în suma de ... lei.

În fapt, unitatea controlată mai deține în exploatare o autoutilitară ..., folosită pentru transportul marfurilor și deplasarea personalului în vederea rezolvării problemelor curente ale unității, iar obiectul de activitate al unității, respectiv comercializare produse alimentare și nealimentare în cadrul unui magazin tip ABC nu necesită alte două autoturisme în vederea desfășurării activității.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul fiscal „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”, nu s-a acordat drept de deducere a TVA în suma de ... lei, deoarece autoturismele nu sunt folosite în vederea obținerii de venituri taxabile și nici conform obiectului de activitate.

Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., str...., bl...., ap...., județul ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr...., cod unic de înregistrare ..., reprezentată legal prin doamna G, în calitate de administrator al societății.

Perioada supusă verificării: ...2004 – ...2009.

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice a județului ... prin Biroul de soluționare a contestațiilor este dacă societatea comercială poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, în sumă de ... lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au considerat că, taxa pe valoare adăugată dedusă de societate este aferentă bunurilor pentru care nu se face

dovada achiziționării în scopul obținerii de venituri, fără să procedeze la o analiză detaliată a situației de fapt, fără o motivare completă a constatărilor.

In fapt, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli ocazionate de achiziționarea a două autoturisme și pentru care, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În ceea ce privește aceste cheltuieli, agentul economic își poate exercita opțiunea de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, cu condiția ca ele să fie efectuate în interesul direct al activității și să respecte tratamentul fiscal sub care legiuitorul înțelege să le includă.

La data controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate, întrucât au reținut că acestea nu sunt folosite în vederea obținerii de venituri taxabile și nici conform obiectului de activitate.

Se reține faptul că, organul de inspecție, în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate, s-a rezumat doar la constatarea ***“unitatea mai deține în exploatare o autoutilitară pentru transport marfă ... autoutilitară care considerăm că este suficientă pentru desfășurarea obiectului de activitate în cadrul magazinului tip ABC”***, fără ca stabilirea neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată să fie întemeiată pe constatări complete, motivate în fapt și în drept.

Prin contestația formulată, contestatorul susține că, afirmația organelor de inspecție fiscale potrivit căreia autoturismele nu au avut contribuții la obținerea de venituri taxabile, este nereală, în condițiile în care, acestea au fost utilizate în procesul de deplasare la furnizori și clienți, precum și la banca unde unitatea își are contul și la organele teritoriale de muncă, de sănătate și alte organisme.

Referitor la justificarea organelor de inspecție fiscală că unitatea mai deține un autovehicul autoutilitară Dacia, contestatorul arată că acesta a fost folosit exclusiv pentru transportul mărfurilor aprovizionate de la furnizori sau vândute clienților.

In drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;...”

Art.146 “Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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);...”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile achiziționate, este condiționată de utilizarea acestora „în folosul operațiunilor sale taxabile”, respectiv persoana înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate de către persoane impozabile, cu condiția de a justifica că acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Deși, în cuprinsul contestației, contestatoarea susține că autoturismele au avut contribuții la obținerea de venituri taxabile, în condițiile în care, acestea au fost utilizate în procesul de deplasare la furnizori și clienți, la banca unde unitatea își are contul și la organele teritoriale de muncă, de sănătate, etc... și alte organisme, iar faptul că deține pentru achizițiile făcute facturi fiscale, iar achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, menționăm faptul că, pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea are obligația de a deține și alte documente justificative conform prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care să demonstreze realitatea și utilitatea bunurilor achiziționate, nefiind suficientă numai existența unor facturi fiscale care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală - deși au constatat că, societatea nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei „fiind aferentă bunurilor pentru care nu se face dovada achiziționării în vederea obținerii de venituri taxabile”, deoarece societatea mai deține o autoutilitară pentru transport marfă, argumentând că “o autoutilitară

este suficientă pentru desfășurarea obiectului de activitate și că nu necesită alte două autoturisme în vederea desfășurării activității”, nu prezintă un motiv legal pentru neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată și nu rezultă că au procedat la o analiză detaliată a situației de fapt.

Astfel, prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

Art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Art.7 “Rolul activ

[...] (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.[...] ”

Intrucât din constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală, nu rezultă o analiză bazată pe documente, în vederea determinării corecte a impactului asupra întregii activități a petentei, produs prin achiziția celor două autoturisme, organul de soluționare nu poate stabili cu corectitudine și claritate baza impozabilă.

Prin urmare, luând în considerare cele arătate mai sus, pe cale de consecință, urmează a se face aplicarea prevederilor art.216 „Soluții asupra contestației”, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căruia:

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

astfel că, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2009 emisă de Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție să efectueze o nouă verificare, luând în considerare cele reținute prin

prezenta, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, iar, în funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În ducerea la îndeplinire a prezentei decizii se vor avea în vedere prevederile punctelor 12.7 și 12.8 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

B. Cu privire la măsura de diminuare a pierderii înregistrate de contestator în perioada ...2007 - ...2009, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului ... prin Biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci este înscrisă în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.01.2007 – 30.06.2009, au stabilit suplimentar în sarcina agentului economic, cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei, fără a calcula impozit pe profit.

Prin Dispoziția nr....../...2009, organele de inspecție fiscală au dispus la măsura nr.1 : “se va ține cont la determinarea rezultatului fiscal pentru anul 2009 de faptul că s-a diminuat la 30.06.2009 pierderea fiscală cu suma de ... lei reprezentând cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.”

In drept, prevederile art.209 (fostul art.178) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:*

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;...

(2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală Nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.178 - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art.178 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art.28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc.

5.4. Competenta de solutionare este data de quantumul total al sumelor contestate, reprezentand impozite, taxe, contributi stabilite de plata de catre organul fiscal, precum si accesorii ale acestora, sau de quantumul total al taxelor, impozitelor, contributiilor, aprobate la rambursare, respectiv restituire, dupa caz.

Exemplu:

d) Diminuarea pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fara a rezulta, pe cale de consecinta, impozit pe profit, reprezinta masura si intra in competenta de solutionare a organului emitent al actului administrativ atacat, indiferent de quantumul sumei contestate.

Intrucât măsurile stabilite în sarcina **SC X SRL din ...** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatorului, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Biroul de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele arătate și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..../...2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere,

în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

2. Direcția generală a finanțelor publice a județului ... se dezinvestește cu soluționarea capătului de cerere referitor la măsura de diminuare a pierderii.

Transmiterea contestației formulată de **SC X SRL din ...** organului competent, respectiv, Activitatea de inspecție fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri, s-a făcut cu adresa nr....../...2009.

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la comunicare.