

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala a Finantelor Publice Harghita

DECIZIA nr. 10 din 2009

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Harghita
sub nr..../...2009

Directia Generala a Finantelor Publice Harghita a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Miercurea-Ciuc, prin adresa nr..../...2009, asupra contestatiei formulate de **SC X SRL**, cu sediul in ..., Judetul Harghita.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../...2008, emisa de Administratia Finantelor Publice Miercurea-Ciuc, prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de ... lei, din care contesta suma de ... lei, reprezentand

- ... lei taxa pe valoarea adaugata
- ... lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in M.O. partea I nr. 513/31.07.2007.

Constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 209 (1) si art. 207 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicat in M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia.

I. SC X SRL, prin contestatia depusa la Administratia Finantelor Publice Miercurea-Ciuc, inregistrata sub nr. .../...2008, si prin completarea contestatiei depusa la DGFP Harghita, inregistrata sub nr. .../...2009, solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr. .../...2008, invocand urmatoarele motive:

Referitor la TVA colectat

Cu privire la nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata conform **Anexei nr.3** la raportul de inspectie fiscala, in suma de ... lei, reprezentand materiale de constructii, instalatii sanitare si lucrari de amenajari interioare contractate in vederea reabilitarii apartamentului nr....

din ... str. ... nr. ..., lucrari de amenajari exterioare al imobilului si al terenului aferent aflat in str. ... nr. ..., amenajarea si imbunatatirea confortului apartamentului nr. ... situat in ... str. ... nr. ..., societatea contestatoara precizeaza:

In cea ce priveste tratamentul fiscal al cheltuielilor de reparatii efectuate la imobile in comodat sau in chirie art. 21 alineatul (2) litera m) din Codul Fiscal enunta clar urmatoarele:

„ m) cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente unui sediu aflat in locuinta proprietate personala a unei persoane fizice, folosita si in scop personal, deductibile in limita corespunzatoare suprafetelor puse la dispozitia societatii in baza contractelor incheiate intre parti, in acest scop;”

in perioada ianuarie 2005- decembrie 2006 societatea si-a desfasurat activitatea exclusiv in locatia Str. ... nr. ... aflata in proprietatea asociatului unic, unde avea si sediul declarat. Nu era folosita de asociat, persoana fizica, in scop de locuinta, fapt justificat de exemplu si de rapoartele de evaluare efectuate in vederea ipotecarii in favoarea bancilor - anexata la contestatie.

Toate reparatiile au fost efectuate in perioada in care intreaga suprafata era pusa la dispozitia contribuabilului si era folosita in scopul indeplinirii obiectului de activitate al societatii, lucru demonstrat si de indicatorii financiari ai societatii, precizand ca datorita specificul activitatii fara spatii adecvate societatea nu putea si nu poate sa produca venituri taxabile.

Referitor la argumentul organului fiscal ca in contractul de comodat la art. 5 este inclus clauza "Comodantul se obliga sa restituie comodatarului cheltuielile facute cu intretinerea lor", contestatoara considera ca este interpretat tendentios si eronat in defavoarea contribuabilului, facand referire la prevederile Normelor Metodologice privind art. 62 alin. (1) din Codul Fiscal, care enumara concret acele lucrari de intretinere si reparare care cad in sarcina proprietarului, astfel:

" 136. In conformitate cu legislatia in materie, proprietarul are obligatia de a efectua cheltuielile referitoare la intretinerea si repararea locuintei inchiriate, ca de exemplu:

- intretinerea in bune conditii a elementelor structurii de rezistenta a cladirii, elementelor de constructie exterioara a cladirii, cum ar fi: acoperis, fatada, curtile si gradinile, precum si spatii comune din interiorul cladirii, cum ar fi: casa scarii, casa ascensorului si altele asemenea;

- intretinerea in bune conditii a instalatiilor comune proprii cladirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalatii de alimentare cu apa, de canalizare, instalatii de incalzire centrala si de preparare a apei calde, instalatii electrice si de gaze;

- repararea si mentinerea in stare de siguranta in exploatare si de functionare a cladirii pe toata durata inchirierii locuintei."

Lucrarile efectuate de societate in calitate de comodatar au vizat lucrari de reparare si modernizare necesare pentru ca imobilul sa poate fi functional din punct de vedere al deservirii clientilor si de a asigura confortul angajatilor.

In acest context, considera ca nu se justifica sustinerea organului fiscal, potrivit caruia lipsa specificarii suprafetei pusa la dispozitia societatii si clauza existenta in contractul de comodat ar duce la asimilarea acestor cheltuieli la livrari taxabile.

In perioada ianuarie 2007- iunie 2008 societatea si-a desfasurat activitatea in doua locatii, cu care s-a realizat de fapt si separarea activitatilor profesionale desfasurate de societate. In biroul din str. ... bl. ... ap. ... se desfasoara activitate de contabilitate si in imobilul din str. ... nr. ... celelalte activitati care nu necesita un numar de personal insemnat (audit financiar, consultanta fiscala si financiara). Contractul de inchiriere s-a incheiat incepand cu luna octombrie, dar 2 luni de zile s-a realizat renovarea si modificarea apartamentului cu ... camere in birouri.

Argumentele privind caracterul deductibil ale acestor cheltuieli aferente birourilor din str. ... nr. ... ap. ..., inclusiv TVA -ui aferent sunt identice cu cele prezentate mai sus privind sediul societatii. Faptul ca nu exista un act scris, din care sa rezulte acordul proprietarului, nu inseamna ca acest acord lipsea, ci toate lucrarile erau cunoscute si aprobate de catre proprietar.

Societatea contestatoara mai mentioneaza ca documentele enumerate in Anexa nr. 3 contin toate elementele obligatorii cerute de lege, sunt „documente justificative” apte de a fi inregistrate in contabilitate si a produce efectele juridice si fiscale aferente. Facturile enumerate in anexa 3 contin toate elementele necesare identificarii operatiunii economice efectuate, atat sub aspectul identitatii partilor, cat si sub aspectul continutului, cantitativ si valoric, fapt acceptat si de organele fiscale.

Societatea contestatoara mentioneaza, ca organul fiscal a considerat ... facturi de reparatii, modernizari, materiale de constructii si la capitolul achizitii in favoarea asociatului, anexa 4 - pozitiile 107,110,134,141,153,141 si 203.

Cu privire la acceptarea numai in proportie de 1/3 parte a cheltuielilor de utilitati consumate la adresa ... nr. ... pentru perioada decembrie 2006 - iunie 2008, conform **anexei nr.5** la raportul de inspectie fiscala nu s-a acceptat deducerea TVA in suma de ... lei aferent a 2/3 parte a cheltuielilor de utilitati consumate, societatea contestatoara nu este de acord cu aceasta constatare si de motivul invocat de organul de inspectie fiscala, respectiv ca la verificarea pe teren in doua camere s-au gasit numai un laptop si o masina de scris, iar mobila nu era mobila de birou fabricat din PAL melaminat.

Contestatoara precizeaza ca inspectorii fiscali nu au acceptat procesul verbal de predare-primire intre proprietar (asociatul unic) si (chirias) a suprafetelor date in folosinta, ca act accesoriu al contractului de comodat transformat in contract de inchiriere, in care este stipulat exact suprafata data in folosinta societatii, anexa copia procesului verbal. Mentionand ca suprafata utila folosita pentru scop personal este de ... mp din totalul de ... mp, iar aceasta suprafata este superioara limitei minime prevazuta de Legea locuintei 114 din 1996. Chiar si legislatia fiscala reglementeaza clar, ca deductibilitatea utilitatilor se calculeaza in limita corespunzatoare suprafetelor puse la dispozitia societatii in baza contractelor incheiate intre parti, in acest scop. Ca atare societatea considera inacceptabila paritatea stabilita subiectiv de organele fiscale, respectiv 1/3 (deductibil) si 2/3 (nedeductibil).

In concluzie, societatea nu accepta nedeductibilitatea TVA in suma totala de ... lei, din suma de ... lei prevazuta in anexa 5.

Referitor TVA deductibil

Cu privire la neacceptarea taxei pe valoarea adaugata aferente urmatoarelor categorii de cheltuieli, societatea contestatoara considera ca nedeductibila nu are baza legala din urmatoarele motive:

a. achizitii in favoarea asociatului- TVA in suma de ... lei (Anexa nr. 5)

In cea ce priveste tratamentul fiscal a achizitiilor, cheltuielilor efectuate in favoarea asociatilor este reglementat de art. 21 alineatul (2) litera e.) din Codul Fiscal, iar litera b. din punctul 43 din Normele metodologice prevede ca sunt nedeductibile „*bunurile, marfurile si serviciile acordate participantilor, precum si lucrarile executate in favoarea acestora*”. Organul fiscal nu demonstreaza ca operatiunile aferente documentelor justificative enumerate mai jos au fost facute in alte scopuri decat pentru obtinerea de venituri si nu raspund nevoilor reale ale societatii. Sarcina probei apartine in principiu, administratiei fiscale, in conditiile art. 65 alin. (2)

din C. proc. fisc, dar inspectorii fiscali recalifica aceste cheltuieli in mod subiectiv ca nedeductibile fiscale.

Contestatoara face referire la principiul libertatii de gestiune, care da posibilitatea societatii de a efectua cheltuielile pe care le considera necesare, fara ca autoritatea fiscala sa-i poata cenzura, dreptul fiscal neputand influenta in mod direct decizia de gestiune. Astfel inspectorii fiscal nu pot decide in locul societatii cu privire la deservirea clientelei si pentru confortul angajatilor si daca aceste cheltuieli sunt folosite la realizarea veniturilor taxabile.

Aceste bunuri si servicii achizitionate au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor si sunt in patrimoniul societatii. Fapt acceptat si de inspectorii fiscali - vezi pagina nr.9 din Raportul de inspectie fiscala "... cu exceptia celor enumerate la punctele urmatoare b.)- c.) "

Achiziitiile care intrunesc toate conditiile de forma si fond, dar sunt considerate nelegal de organele fiscale ca au fost efectuate in favoarea asociatului sunt grupate dupa continutul lor, dupa cum urmeaza:

- aparat auditiv, reparatii, piese de schimb aferente, ochelari.

Contestatoara precizand ca domnul X contabilul sef al societatii este incadrat in gradul trei de handicap auditiv - copia certificatului anexata la contestatie. Angajatul societatii cu ajutorul acestor echipamente este capabil sa lucreze in folosul societatii pentru a aduce acesteia profit, fapt care confera acestor cheltuieli deductibilitate fiscala din toate punctele de vedere, facand referire la prevederile Legii nr. 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap. Se mai mentioneaza ca in categoria aparatelor, echipamentelor necesare desfasurarii activitatii societatii intra si ochelarii de vedere (si nu de soare) ale administratorului, precizand ca intr-adevar pe factura este trecuta numai rama byblos de soare, dar s-a achizitionat ochelari cu lentile, bun existent si in acest moment in patrimoniul societatii si necesitatea este justificata cu documente medicale in anexa. Aceste cheltuieli se incadreaza in acele cheltuieli, care nu figureaza printre cele enumerate ca deductibile in mod expres sau deductibile limitat, dar sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile. In consecinta societatea nu este de acord cu nedeductibilitatea sumei de ... lei.

Cu privire la obiecte de inventar, mijloace fixe sau materiale si servicii achizitionate pentru functionalitatea birourilor, autovehiculelor, contestatoara arata urmatoarele:

La poz. 6,69 din anul 2005, poz. 136,138,140 din anul 2006 figureaza facturi emise de V SRL din ... in suma de ... lei cu TVA, furnizor

de la care a fost achizitionat pal melaminat si accesorii pentru confectionare de mobila de birou (manopera facturata este numai pentru debitarea placilor). Din 2001 societatea s-a dezvoltat in continuare, astfel trebuiau achizitionate si dotarile aferente. Organul fiscal nu are competenta de a stabili cate mese sau biblioteci sunt necesare pentru desfasurarea activitatii, daca trebuie sa achizitioneze sau sa confectioneze, respectiv de unde poate sa procure bunurile respective. In aceasta categorie mai sunt - poz. 76 A din anul 2005, poz. 135 B, poz. 218 C din anul 2006. In birourile societatii intra si ies clienti intr-un numar insemnat, si nu exista nici un normativ care sa indice de cate ori trebuie schimbate covoarele, mochetele sau linoleul, astfel nu poate fi considerata nedeductibila achizitiile din 2005 la poz. 67,68 D.

Legislatia muncii obliga firma la acordarea repausului pentru masa de pranz, bucataria societatii este folosita de catre angajatii la servirea mesei. Astfel tot echipamentul din bucatarie este deductibil, de ex. aragaz, filtru cafea, mobilier, inclusiv materiale necesare aferente.

Societatea enumera si bunuri care au fost achizitionate pentru decorarea birourilor, pentru a fi cat mai agreabil pentru clienti si care au fost considerate nedeductibile de organele fiscale, datorita conceptiei gresite ca societatea noastra nu este indreptatita sa cheltuiasca pentru marketing, cu toate ca legea fiscala romana acorda deducere fiscala totala conform art. 21 alineatul (2) litera i.) al Codului Fiscal, potrivit caruia „cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii" sunt deductibile. In consecinta societatea nu este de acord cu nedeductibilitatea sumei de ... lei.

Societatea nu este de acord cu nedeductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei din anexa 4 la raportul de inspectie fiscala.

Cu privire la materiale sanitare, igienice achizitionate de la magazinul Korall, societatea considera ca cele destinate si folosite de societate nu pot fi considerate nedeductibile din simplul fapt ca acestea erau in aceeasi factura cu bunuri cumparate pentru uz propriu (hartie de toaleta, servetele, sapun etc), contestand TVA aferent in suma de ... lei, prevazut intr-un tabel la contestatie.

Cu privire la accesoriile motocicletei, contestatoara arata ca motocicleta este folosita de domnul X — contabilul sef al societatii, pentru deplasarea la societatiile din ..., precizand ca organul fiscal a apreciat corect ca potrivit Ordonantei de urgenta nr. 195/2002 privind circulatia pe

drumurile publice folosirea castii de protectie este obligatorie, dar nu este competent sa faca constatari tehnico-stiintifice in urma navigarilor pe internet cu privire la omologarea castilor sau despre faptul ca, in cat timp se deterioreaza o casca. Din reglementarile privind securitatea si sanatatea muncii intr-adevar sunt excluse cele aferente transportului rutier, dar si in acest caz nu legile speciale dau raspunsul la deductibilitatea fiscala a acestor cheltuieli. Cu motocicleta nu se poate circula fara o costumatie adecvata (protectoare, ghete, protectoare de picioare, de mana etc), deci motocicleta in sine ar deveni inutila, daca nu s-ar achizitiona aceste echipamente, datorita faptului ca angajatul societatii ar fi impiedicat sa se deplaseze la acei clienti de la care societatea realizeaza cele mai insemnate venituri.

Contestatoara arata prevederile legale cu privire la omologarea si certificarea produselor si materialelor de exploatare utilizate la vehiculele rutiere, precum si conditiile de introducere pe piata a acestora, in special pentru vehicule cu 2 sau 3 roti.

In consecinta societatea nu este de acord cu nedeductibilitatea sumei de ... lei.

Cu privire la lucrari de intretinere, reparatii si materiale aferente, societatea mentioneaza ca organul fiscal nu a inclus achizitiile prezentate mai jos la capitolul "Constatari referitoare la TVA colectata punctul a." cu toate ca operatiunile sunt aceleasi, astfel nefiind de acord cu nedeductibilitatea sumei de ... lei.

Cu privire la cartile achizitionate pentru biblioteca societatii, contestatoara precizeaza ca activitatea secundara a societatii este COD CAEN 7022, in cadrul caruia efectueam studii pentru clienti, indeosebi pentru clienti externi. La aceste studii nu este de ajuns navigarea pe internet sau citirea unor carti pur economice, necesita cunostinte juridice, istorice, geografice, demografice etc. Totodata cartile enumerate mai jos sunt in patrimoniul societatii, actele cu care au fost achizitionate intrunesc conditiile de a fi calificate ca documente justificative. Revine la principiul libertatii de gestiune a contribuabilului si nu accepta nedeductibilitatea TVA in suma de ... lei.

Cu privire la aparate foto, anexe, developari, album foto, televizor, societatea contestatoara arata ca acestea sunt si vor fi folosite in cazul studiilor de piata efectuate, cand clientul solicita acest lucru sau in cadrul activitatii de audit, cand trebuie evaluate imobiliarile sau cand suntem in deplasare la clientii din tara si trebuie scanate sau copiate un volum mai mare de acte justificative. Datorita specificului activitatii aparatul de foto este si va fi folosit si pentru marketing, precizand ca societatea inca

nu are pagina web, astfel in ofertele trimise cu prezentarea societatii sunt incluse si fotografiile cu personalul de specialitate sau cu administratorul societatii cand participa la seminarii profesionale ca lector sau participa ca membru la intruniri profesionale. Aparatul foto cu accesorii este un echipament de ultima performanta, dar legea nu impune anumite criterii in cazul achizitiilor de echipamente. Daca acestea sunt de real folos societatii, exista in patrimoniu si sunt destinate pentru realizarea de venituri taxabile, atunci nu pot fi considerate nedeductibile.

In consecinta nu accepta nedeductibilitatea TVA in suma de ...

lei.

Cu privire la nedeductibilitatea TVA aferent cuscii de caine in suma de ... **lei**, societatea precizeaza ca nu a avut si nu are dispozitiv de alarma, astfel in vara 2008 a achizitionat un caine de paza, pentru acest lucru a achizitionat anticipat si o cusca, astfel considera ca TVA aferent este deductibil.

b. Cu privire la neacceptarea deducerii TVA aferent serviciilor fara comenzi sau contracte in suma de ... **lei** (Anexa nr. 4 pozitiiile 49.94.95,103), societatea precizeaza ca foloseste mai multe telefoane mobile, inclusiv anexele -incarcator etc. care au un termen de garantie minima si se deterioreaza in timp relativ scurt. Acestea sunt reparate ori la magazinele O sau P. Datorita caracterul prestatiiilor si valoarea sumelor, societatea considera ca pentru acestea nu ar trebui contracte, comenzi sau devize de lucrari, aceste magazine se ocupa numai cu acest gen de prestatii. Se mai mentioneaza ca organul fiscal a considerat 2 facturi de acest gen si la capitolul achizitii in favoarea asociatului - pozitiiile 187 si 213 - P din Anexa nr. 4. Anexeaza contestatiei comenzile depuse.

c. Cheltuieli de protocol-TVA in suma de ... lei (Anexa nr.5 pozitia 91). In factura nr. ... din ...2006 in suma de ... lei este inclusa consumatia la bucatarie in suma de ... lei + TVA ... lei si consumatia la bar ... lei + TVA ... lei - vezi copia facturii in anexa. Contestatoara considera ca nu este legal si corect sa se refuze intreaga TVA din factura, cand TVA -ul c/v bauturii alcoolice poate sa fie max. 3,33 lei. In consecinta contesta nedeductibilitatea sumei de ... **lei**.

d. Facturi fara bonuri fiscale TVA in suma de ... **lei** (Anexa nr. 5, pozitiiile 17,22,27, 97).

Organul fiscal nu a acceptat la deducere TVA aferent facturilor privind achizitia de materiale sanitare cu lipsa bonurilor fiscale. Fata de care contestatoara mentioneaza ca din punct de vedere al deductibilitatii TVA-ului nu bonul fiscal este documentul justificativ ci factura. Bonul fiscal este

numai document de plata si nicidecum documentul pentru deducerea TVA-ului.

e. Cu privire la TVA neacceptat la deducere dupa bonurile de combustibil nejustificate cu foi de parcurs in suma de ... lei (Anexa nr. 6), societatea contestatoara precizeaza ca art. 21 alineatul (2) litera e.) din Codul Fiscal nu impune anumite documente cum ar fi foaia de parcurs. Cu toate ca urmatoarele bonuri fiscale au fost justificate cu foi de parcurs, asa cum se reflecta in tabelul de mai jos, totusi nu au fost luate in considerare de inspectorii fiscali, se anexeaza foile de parcurs in cauza. La acest punct societatea contesta nedeductibilitatea sumei de ... lei.

h. Cu privire la nedeductibilitatea TVA in suma de ... lei (Anexa nr.7) din factura in copie reprezentand un monitor de calculator, societatea anexeaza copia facturii autentificata pe baza facturii originale care se afla in contabilitatea societatii.

i. Cu privire la achizitiile a unor rechizite si imprimate facturate de Q SRL, constatate de organele fiscale ca achizitii ce nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, contesta TVA in suma de ... lei (Anexa nr.27-6), precizand urmatoarele:

Organele fiscale nu au acceptat fiscal nici o cheltuiala efectuata pentru imprimante, formulare, rechizite de birou etc. in perioada 2005 - 30.06.2008, cu toate ca aceste bunuri sunt materiale necesare zilnic in scopul realizarii contractelor cu clientii. De exemplu inspectorul fiscal sustine ca au fost achizitionate formulare de angajare in luniile cand nu s-au facut angajari la contribuabil. Este o denaturare a situatiei reale, cu toate ca au fost prezentate contractele societatii cu clientii, in care este specificat concret ca societatea rezolva problemele de angajare si salarizare ale personalului clientilor facturand in acest sens un tarif aparte. Majoritatea contractelor de contabilitate include intocmirea receptiilor stocurilor, intocmirea statelor de plata, facturarea etc, inclusiv prelucrare primara a datelor si rezolvarea problemelor administrative in relatiile cu autoritatile publice care activeaza in acest domeniu, lucru care necesita si formulare pretiparite, dar acestea sunt incluse in pretul contractelor.

In concluzie, societatea contesta suma de ... lei din totalul de ... lei, si accesoriile aferente, iar in completarea contestatiei precizeaza ca obligatiile fiscale necontestate in suma de ... lei TVA si accesoriile aferente in suma de ... lei au fost onorate.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Miercurea-Ciuc, prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../...2008, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate nr. .../...2008, au constatat urmatoarele:

Perioada verificata 01.01.2005 - 30.06.2008

Inspectia fiscala s-a efectuat in vederea solutionarii cererii de ramburs TVA, prin decontul inregistrat la AFP Miercurea Ciuc sub nr..../...2008, care a fost solutionata astfel:

TVA solicitata la rambursare ... lei

TVA respinsa la rambursare ... lei

TVA stabilit suplimentar ... lei

TVA ramas de plata suplimentar ... lei.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar se rezulta din urmatoarele constatari:

Referitor la TVA colectat

In perioada supusa inspectiei fiscale nu s-a colectat TVA in urmatoarele cazuri , desi in sensul art. 128 din L 571/2003 privind Codul fiscal, acestea sunt asimilate livrarilor, astfel:

a) conform **Anexei nr.3** la raportul de inspectie fiscala s-a dedus TVA in valoare de ... lei, reprezentand

- materiale de constructii, instalatii sanitare si lucrari de amenajari interioare contractate in vederea reabilitarii apartamentului nr.... din M-Ciuc str. ... nr. ..., proprietatea personala al asociatului unic;

- lucrari de amenajari exterioare al imobilului si al terenului aferent aflat in str. ... nr ...;

- amenajarea si imbunatatirea confortului apartamentului nr. ... situat in ..., apartament inchiriat. Incepand cu data de ...10.2006, SC X SRL a incheiat un contract de inchiriere, inregistrat la AFP M-Ciuc sub nr..../....2007, cu Dl. Y si Dl. Z pentru apartamentul situat in M-Ciuc, Str ... nr.... in suprafata totala de ... mp, care a fost amenajat pe cheltuiala SC X SRL, in vederea imbunatatirii confortului si transformarii apartamentului in birou. La data inceperii inspectiei fiscale, acest punct de lucru nu a fost declarat la organul fiscal competent. Desi contractul de inchiriere prevede ca « orice modificare, imbunatatire, dotare, modernizare este posibila cu acordul dat in prealabil de locator », la data controlului nu s-a prezentat un asemenea in scris. Organul de inspectie fiscala mai mentioneaza ca, in luna ... 2008, in timpul controlului, societatea a reziliat acest contract si biroul s-a mutat in imobilul inchiriat situat in ... Str. ... nr. ..., avand la baza contractul de inchiriere nr..../...08.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca, sediul social declarat al societatii este in imobilul situat in ..., Str. ... nr. ..., constatand ca imobilul in cauza (parter cu un etaj si mansarda) este divizat in mai multe apartamente si care este locuit in condominiu de catre cinci familii. La data controlului asociatul unic al SC X SRL este proprietarul apartamentului nr..., compus la parter din ... camere, bucatarie, hol, camara, baie si pivnita la subsol si a apartamentului nr. ... compus la parter din bucatarie.

La fata locului s-a constatat ca sunt montate cinci contoare de gaz, cate unu pentru fiecare familie, contorul cu seria ... apartinand Dnei Q. De asemenea la apartamentul ... este un singur contor electric –seria .../02. Asociatul unic, in calitate de administrator a SC X SRL, si calitate de proprietar al apartamentului, a incheiat un contract de comodat pe durata nedeterminata avand ca obiect « folosinta incaperilor », fara sa fie specificata suprafata pusa la dispozitia societatii sau care anume dintre incaperi vor fi puse la dispozitia societatii. In contract , la art. 5 privind obligatiile comodantului se prevede ca se va restitui comodatarului cheltuielile privind reparatia si intretinerea apartamentului. Din actele contabile puse la dispozitia organelor de control, nu reiese ca aceste cheltuieli ar fi fost restituite de catre proprietar(nu exista facturi emise de catre SC X SRL catre persoana fizica Q). La data de ...2008 Dna Q inregistreaza la AFP M-Ciuc un act aditional la contractul de comodat prin care comodatul se transforma in chirie cu titlu oneros incepand cu ...2007.

b) conform **anexei nr.4** la raportul de inspectie fiscala nu s-a acceptat deducerea TVA in suma de ... lei aferent a 2/3 parte a cheltuielilor de utilitati consumate la adresa ... nr. ... pentru perioada decembrie 2006 - iunie 2008, avand in vedere ca in aceasta perioada apartamentul este folosit si in scop personal, proprietarul locuieste in apartament impreuna cu familia sa. In afara de acest fapt, la aceasta adresa sunt inregistrate cu sediul social mai multe firme, cu care sunt incheiate contracte de comodat.

Organul de inspectie fiscala, precizand ca contractele sunt incheiate de catre SC X SRL cu furnizorii de utilitati Electrica, Distrigaz(E-on Gaz), Huron SRL si Goscom SA, astfel intregul consum de energie, gaze naturale, apa, respectiv canalizare si salubritate aferent apartamentului nr.... din str. ... nr. ... este suportat de SC X SRL. In perioada 2005-2006 SC X SRL si-a desfasurat intreaga activitate in apartamentul ..., cheltuielile privind utilitatile in aceasta perioada fiind integral recunoscute, iar pentru perioada ianuarie 2007 - iunie 2008 i s-au recunoscut numai o treime din cheltuielile cu utilitati, restul fiind asimilat ca livrari in beneficiul asociatului

unic, conform prevederilor art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA deductibil:

S-au verificat facturile fiscale si bonurile fiscale emise de furnizori pe baza carora au fost intocmite jurnalele de cumparari pentru perioada 01.01.2005-30.06.2008 si s-a constatat ca sunt respectate prevederile art. 145-146 din Legea nr. 571/2003R privind Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere si la justificarea sumei taxei deductibile si a destinatiei bunurilor achizitionate, iar facturile au fost corect inregistrate in jurnalul de cumparari, **cu urmatoarele exceptii:**

a) s-a dedus eronat TVA in valoare de ... lei, conform facturilor enumerate in **anexa nr. 5** la raportul de inspectie fiscala (cu exceptia celor enumerate la punctele urmatoare b) – d), reprezentand achizitii de bunuri in favoarea asociatului si a angajatilor firmei fara sa fie destinate operatiunilor sale taxabile.

Cu privire la achizitiile de diferite tipuri si marci de casti din luniile martie, aprilie si septembrie 2007 , - pozitiile 179,182,183,184 si 211 din anexa 5-, organul de inspectie fiscala constata ca nu se justifica deductibilitatea TVA dupa aceste achizitii, aducand urmatoarele argumente:

- societatea detine o singura motocicletă;
- achizitiile a celor ... casti sunt inregistrate pe cheltuieli ca fiind piese de schimb(cont 6024), iar a celor ... casti sunt inregistrate pe cheltuieli ca reparatii auto (cont 628);

- in conformitate cu legislatia privind securitatea si sanatatea muncii, echipamentul individual de protectie pentru mijloace de transport rutier este exclus din definitia echipamentului individual de protectie. Legislatia privind circulatia pe drumurile publice prevede obligativitatea echiparii motocicletelor doar cu casca de protectie omologata, inclusiv pentru persoanele transportate. Pentru respectarea acestor reglementari s-a acordat deductibilitate pentru factura nr. 8663696/25.08.2006 emisa de E SRL in valoare totala de ... lei, din care TVA deductibila ... lei, reprezentand ... buc Casca BX4, geanta sport, aparator si stand motor in scopul echiparii motocicletei marca Suzuki cu numar de inmatriculare ... aflat in patrimoniul societatii.

Referitor la achizitiile de aparate foto digitale profesioniste efectuate de la SC F SRL, organul de inspectie fiscala precizeaza ca aceste aparate foto sunt inregistrate in contabilitatea firmei ca fiind « aparat electric de scanare » cu valoare de intrare de ... lei-poz.192, factura

.../...07-, « imprimanta Canon » cu valoare de intrare ... lei –poz.214, factura .../...07, sau inregistrate ca obiect de inventar sub denumirea Canon-poz.206, factura .../...07, respectiv « piese de calculator »-poz.194, factura .../...07.

b) s-a dedus eronat TVA in valoare de ... lei, conform facturilor enumerate in **anexa nr 5**, reprezentand prestari servicii , fara sa fie insotite de comenzi sau contracte(pozitia 49, 94, 95, 103- facturi emise de SC O, valoare TVA dedusa ... lei, respectiv poz. 187 si 213 – facturi emise de SC P SRL, valoare TVA dedusa ... lei);

c) s-a dedus eronat TVA in valoare de ... lei pe baza facturii .../...2006 emisa de SC G SRL, RO ... in valoare totala de ... lei, reprezentand masa servita conform bf.4, continand bauturi alcoolice - pozitia 91 din anexa nr.5;

d) s-a dedus eronat TVA in valoare de ... ron, conform facturilor enumerate in **anexa nr 5**, pozitiile 17,22,27 si 97 reprezentand bunuri achizitionate conform bonurilor fiscale, bonuri ce lipsesc de langa facturi, nefiind astfel identificabile bunurile respective;

e) s-a dedus eronat TVA in valoare totala de ... lei, reprezentand combustibil achizitionat pe baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat ale statiilor de alimentare cu combustibil, bonuri ce sunt decontate de angajatul X pentru autoturismul Mercedes cu numar de inregistrare ..., respectiv pentru motocicleta Suzuki , ..., consumul nefiind justificat prin foile de parcurs prezentate in cursul inspectiei fiscale. Din valoarea de ... lei, suma de ... lei reprezinta TVA dedusa in baza bonurilor nefiscale nr .../...04 si .../...04 decontate in luna ianuarie 2005 de catre persoana X -anexa nr. 6 .Se anexeaza deasemenea foile de parcurs intocmite si o situatie centralizatoare , incompleta, referitoare la deconturile Dlui X privind achizitia de combustibili;

f) s-a dedus eronat TVA in valoare ... lei in baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat reprezentand achizitii de diferite bunuri si servicii fara sa detina o factura- anexa nr.7;

g) s-a dedus eronat TVA in valoare ... lei in baza facturilor emise de Electrica SA pentru persoana fizica V, enumerate in anexa nr.7 ;

h) s-a dedus eronat TVA in valoare ... lei in baza facturii nr. .../...2006 emisa de H, reprezentand monitor LG 19 LCD, fara detinerea exemplarului in original al facturii- anexa nr.7;

i) s-a dedus eronat TVA in valoare de ... lei, in baza facturilor emise de SC Q SRL, reprezentand imprimate si rechizite – anexa nr.8. De mentionat este ca, aceste facturi cuprind imprimate ce nu sunt specifice activitatii desfasurate de SC X SRL, precum “bilet de trimitere, nota ospatar,

CMR, aviz de expediere, etc”, respectiv imprimare ce nu sunt folosite de societate , cum ar fi “registru casa simplu sau autocopianta ,factura A4, A5, chitanti,monetar,nota de intrare si receptie”, intru-cat o parte din acestea se emit si se listeaza cu ajutorul tehnicii de calcul, iar facturile utilizate sunt personalizate , prenumerotate avand seria HR ... de format A5 la care sunt atasate chitantele comandate de la unitati autorizate.

Din contractele incheiate cu clientii nu reiese ca SC X SRL are obligatia asigurarii imprimatelor, iar comercializarea acestora nu este cuprinsa in activitatile firmei.

Se anexeaza xerocopiile facturilor emise de SC Q SRL-anexa nr.27 .

j) s-a omis regularizarea deducerii taxei aferenta depasirii limitei deductibilitatii cheltuielilor de protocol la finele exercitiilor 2006 si 2007, valoarea totala TVA nedeductibila fiind de ... lei.-anexa nr.9.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatările organelor fiscale, documentele existente la dosar, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele fiscale, se retin urmatoarele:

In ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... si accesorii aferente in suma de ... lei -contestate-, stabilite pe perioada 01.01.2003 - 30.06.2008, cauza supusa solutionarii este daca în mod legal, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta amenajarilor, lucrarilor de investitii efectuate de societatea contestatoara la imobilele luate in comodat si in chirie de la persoane fizice, unor bunuri achizitionate, cheltuielilor cu utilitati, obiectelor de inventar in favoarea asociatului si salariatilor, in conditiile in care societatea contestatoara nu a demonstrat ca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile sau ca bunurile au fost ulterior livrate.

In fapt, in perioada verificata organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii de bunuri, lucrari executate, prestari de servicii, reprezentand:

- materiale de constructii, instalatii sanitare si lucrari de amenajari interioare contractate in vederea reabilitarii apartamentului nr.... din ... str. ... nr. ..., proprietatea personala al asociatului unic;

- lucrari de amenajari exterioare al imobilului si al terenului aferent aflat in str. ... nr. ..., locuit in condominiu de catre cinci familii;

- imbunatatirea confortului si transformarea apartamentului in birou, situat in ... str. ... nr. ..., apartament inchiriat de la proprietari persoane fizice, incepand cu data de ...10.2006 si pana in luna octombrie 2008, in conditiile in care aceasta locatie, pana la data inceperii inspectiei fiscale, nu a fost declarata la organul fiscal competent ca punct de lucru.

- cheltuielile cu utilitati consumate la adresa ... nr. ..., in conditiile in care in perioada decembrie 2006 - iunie 2008 apartamentul este folosit si in scop personal, proprietarul locuieste in apartament impreuna cu familia si ca la aceasta adresa sunt inregistrate cu sedii sociale mai multe firme, cu care sunt incheiate contracte de comodat, organele de inspectie fiscala au acceptat numai o treime din cheltuielile cu utilitati;

- diferite achizitii de bunuri in favoarea asociatului, angajatilor firmei si achizitii care nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile, enumerate, de la nr. 1 pana la nr. 268, in **anexa nr. 4** la raportul de inspectie fiscala, din care exeplicam urmatoarele: diferite articole de imbracaminte, incaltaminte, articole de drogerie, cosmetice, articole de uz casnic, elemente de mobila si mobilier, aparate foto digitale profesioniste cu accesorii, echipamente de protectie pentru motociclisti, diferite carti de cultura generala fara sa aiba legatura cu activitatea societatii.

De mentionat este tratamentul contabil la urmatoarele achizitii:

- elemente pentru mobila si mobilier, care au fost inregistrate in evidentele contabile la cheltuieli cu materiale nestocate, contul 604, neputand stabili destinatia acestora (poz. 135, 136, 138, 140, 141, 218 din anexa 4 la RIF);

- echipamente de protectie pentru motociclisti, cum ar fi achizitia a ... buc. de diferite tipuri si marci de casti inregistrate pe cheltuieli ca fiind piese de schimb (cont 6024) si ca reparatii auto (cont 628), sau ... buc. de diferite imbracaminte de protectie, ... per. incaltaminte de protectie, inregistrate tot pe cheltuieli ca fiind piese de schimb (cont 6024), ca reparatii auto (cont 611 si 628), ca materiale nestocate (cont 604), diferite piese de schimb pentru motocicletele marca Suzuki, Honda, BMW, Yamaha, in conditiile in care societatea are in proprietate o motocicletă marca Suzuki. Pe facturi ca delegat apare pers. X;

- aparate foto digitale profesioniste cu accesorii achizitionate de la SC F SRL, aparatul foto Canon cu accesorii - poz.28 din anexa 4- este inregistrat in contabilitatea firmei ca fiind "imprimanta", aparat foto Canon inregistrat ca « aparat electric de scanare » cu valoare de intrare de ... lei- poz.192, blitz, geanta si alte accesorii foto -poz. 194 - inregistrate in contabilitate ca "piese calculator" ob. de inventar pers. Q Canon - poz.206-

înregistrată în contabilitatea ca "Canon" ob.de inventar pers. Q, aparat foto Canon –poz.214- înregistrat ca « imprimanta Canon » cu valoare de intrare de ... lei. Pe facturi ca delegat apare pers. W.

Organele de inspectie fiscala au mai stabilit ca s-a dedus taxa pe valoarea adaugata pe baza de facturi fiscale care nu contineau elementele obligatorii prevazute de lege, cum ar fi prestari servicii , fara sa fie insotite de comenzi sau contracte, facturi fiscale emise conform bonurilor fiscale fara sa fie anexate acestea, nefiind astfel identificabile bunurile achizionate, sau fara detinerea exemplarului in original al facturii.

S-a dedus TVA aferent combustibilului achizitionat pe baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat ale statiilor de alimentare cu combustibil, decontate de angajatul X pentru autoturismul Mercedes cu numar de înregistrare ..., respectiv pentru motocicletă Suzuki, ..., consumul nefiind justificat în întregime în cursul inspectiei fiscale prin prezentarea de foile de parcurs.

S-a dedus contrar legii TVA aferent mesei servite continand bauturi alcoolice.

S-a dedus, în perioada 01.07.2007 - 31.03.2008, TVA în valoare de ... lei, în baza a ... buc. facturi emise de SC Q SRL, reprezentand imprimate si rechizite (anexa nr.8 la RIF). De mentionat este ca motivul neacceptarii la deducere a TVA fiind, ca aceste facturi cuprind imprimate ce nu sunt specifice activitatii desfasurate de SC X SRL, precum "bilet de trimitere, nota ospatar, CMR, aviz de expediere, etc", respectiv imprimate ce nu sunt folosite de societate, cum ar fi "registru casa simplu sau autocopianta, factura A4, A5, chitanti, monetar, nota de intrare si receptie", intru-cat o parte din acestea se emit si se listeaza cu ajutorul tehnicii de calcul, iar facturile utilizate sunt personalizate, prenumerotate avand seria ... de format A5 la care sunt atasate chitantele comandate de la unitati autorizate. Din contractele incheiate cu clientii nu reiese ca SC X SRL are obligatia asigurarii imprimatelor, iar comercializarea acestora nu este cuprinsa în activitatile firmei.

In drept, potrivit art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "daca bunurile oi serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) *taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, oi pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;[...]"*

“(7) Nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata pentru:
a) bunuri/servicii achizitionate de furnizori/prestatori in contul clientilor si care apoi se deconteaza acestora;
b) bauturi alcoolice si produse din tutun destinate actiunilor de protocol.”

Incepand cu data de 01.01.2007, art. 145 are urmatorul cuprins:

“[...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;...[...]

(5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul clientului si care apoi se deconteaza acestuia, precum si taxa aferenta sumelor incasate in numele si in contul altei persoane, care nu sunt incluse in baza de impozitare a livrarilor/prestarilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e)

b) taxa datorata sau achitata pentru achizițiile de bauturi alcoolice si produse din tutun, cu exceptia cazurilor in care aceste bunuri sunt destinate revanzarii sau pentru a fi utilizate pentru prestari de servicii.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate sau urmeaza sa fie livrate/prestate este deductibila doar in situatia in care bunurile sau serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile sau au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

Ori, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta diferitelor achizitii bunuri/servicii enumerate in cuprinsul prezentei decizie si in anexele raportului de inspectie fiscala care nu au legatura cu activitatea societatii, nu sunt destinate utilizarii în folosul o□iunilor taxabile sau investitiile au fost efectuate in beneficiul proprietarilor de imobile, suportate de societate, trecute pe cheltuielile de exploatare.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei argumentele aduse de societatea contestatoara cu privire la tratamentul fiscal al cheltuielilor de reparatii efectuate la imobile in comodat sau in chirie, invocand prevederile art. 21 alineatul (2) litera m, din Codul Fiscal (aceasta prevedere se refera la impozitul pe profit), precizand ca toate reparatiile au fost efectuate in perioada in care intreaga suprafata era pusa la dispozitia contribuabilului si ca lucrarile efectuate de societate in calitate de comodat au vizat lucrari de reparare si modernizare necesare pentru

ca imobilul sa poate fi functional din punct de vedere al deservirii clientilor si de a asigura confortul angajatilor, avand in vedere ca lucrarile la care face referire contestatoara, in fapt reprezinta reabilitarea (interioara si exterioara-canalizare, pavaj, gard, poarta, etc.) imobilului din ..., str. ... nr. ..., proprietatea administratorului - asociatului unic al SC X SRL, efectuate pe cheltuiala societatii, prezentate si in raportul de inspectie fiscala. Se precizeaza ca cheltuielile, in parte, au fost colectate in contul 231- imobilizari corporale in curs, care prezenta un sold initial la 01.01.2005 de ... Ron, care ulterior in luna iunie 2005 s-a trecut pe cheltuielile de exploatare ale exercitiului curent, cont 6588-alte cheltuieli de exploatare, in valoare totala de ... ron. Altele au fost inregistrate direct, odata cu efectuarea lor, pe cheltuieli de exploatare ale exercitiului (cont 628-alte servicii si cont 604-materiale nestocate). Valoarea totala (exclusiv TVA) a cheltuielilor efectuate asupra imobilului din str. ... nr. ... reprezentand amenajari interioare si exterioare se cifreaza la ...+ ...+...=... ron.

Conform raportului de evaluare aflat in dosarul cauzei s-a facut evaluarea imobilului aflat la adresa str. ... nr. ... ca "Birou", care la data de ...06.2006 avea o valoare de ... lei, inclusiv TVA, proprietarul fiind asociatul societatii pers. Q, deci si din acest fapt se rezulta ca valoarea reabilitarii imobilului efectuata pe cheltuiala societatii au intrat in proprietatea asociatului unic. Mai mult, in perioada mai-iunie 2006, cu toate ca cheltuielile de reabilitare au fost suportate de societate, SC X SRL mai achita asociatului in numerar prin caseria societatii suma totala de ... lei in vederea achizitionarii imobilului reabilitat - cont 232 - Avans ptr. imobilizari corporale.

Din cele mai sus aratate se rezulta fara echivoc, ca reabilitarea imobilului proprietatea asociatului, efectuata pe cheltuiala societatii, este asimilata livrarilor de bunuri efectuate cu plata si avand in vedere ca taxa pe valoarea adaugata aferenta a fost dedusa de societate, societatea contestatoara avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor susmentionate, conform prevederile art. 128 si 129 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

art.128:

"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile oi imobile, prin natura lor sau prin destinatie. Energia electrica, energia termica, gazele naturale, agentul frigorific oi altele de aceeași natura sunt considerate bunuri mobile corporale.[...]

(4) Preluarea de catre persoane impozabile a **bunurilor achizitionate** sau fabricate de catre acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfaourata sau pentru a fi **puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.**

(5) **Orice distribuire de bunuri din activele unei societati comerciale catre asociatii sau actionarii sai, inclusiv o distribuire de bunuri legata de lichidarea sau de dizolvarea fara lichidare a socieatatii, constituie livrare de bunuri efectuata cu plata.**

(6) În cazul a doua sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separata a bunului, chiar daca acesta este transferat direct beneficiarului final.”

Incepand cu data de 01.01.2007, art. 128 are urmatorul cuprins:

“ (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca oi un proprietar.

(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea însasi, în conditiile stabilite prin norme.[...]

(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfaourata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

b) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

c) preluarea de catre o persoana impozabila de bunuri mobile corporale actionate sau produse de catre aceasta, altele decât bunurile de capital prevazute la [art. 149](#) alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operatiuni care nu dau drept integral de deducere, daca taxa aferenta bunurilor respective a fost dedusa total sau partial la data achizitiei;

d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile catre asociatii sau actionarii sai, inclusiv o distribuire de bunuri legata de lichidarea sau de dizolvarea fara lichidare a persoanei impozabile, cu exceptia transferului prevazut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuata cu plata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial.

(6) În cazul a doua sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separata a bunului, chiar daca bunul este transportat direct beneficiarului final

ART. 129

Prestarea de servicii

“(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

(3) Se considera prestari de servicii cu plata:

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica, sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pe valoarea adaugata pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) prestarile de servicii efectuate în mod gratuit de catre o persoana impozabila, în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica pentru uzul personal al angajatilor sai sau al altor persoane.”

Incepand cu data de 01.01.2007, art. 129 are urmatorul cuprins:

“(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, aoa cum este definita la [art. 128](#).

(2) O persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea însaoi aceste servicii, în conditiile stabilite prin norme.[...]

(4) Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:

a) utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legatura cu activitatea sa economica sau pentru a fi puse la dispozitie, în vederea utilizarii în mod gratuit, altor persoane, daca taxa pentru bunurile respective a fost dedusa total sau partial;

b) serviciile care fac parte din activitatea economica a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajatilor sai sau pentru uzul altor persoane.”

Sunt aplicabile prevederile susmentionate si in cazul amenajarii si imbunatatirii confortului si transformarii apartamentului in birou, pe cheltuiala SC X SRL, situat in ... str. ... nr. ..., apartament inchiriat de la data de ...10.2006 de la proprietari persoane fizice. Mai mult, acest imobil inchiriat, pana la data inceperii inspectiei fiscale, nu a fost declarat la organul fiscal competent ca punct de lucru.

Cum taxa pe valoarea adaugata se regaseste in facturile de achizitie a bunurilor si serviciilor folosite la realizarea amenajarilor, transformarilor in imobilele care sunt proprietatea unor persoane fizice si tinand seama ca petenta nu a probat ca acestea au devenit proprietatea societatii, se retine ca petenta nu avea posibilitatea sa-si exercite dreptul de deducere a T.V.A. aferenta acestor achizitii, cu atat mai mult cu cat din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca societatea contestatoare a facturat lucrarile efectuate proprietarului de drept al imobilului.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei nici dezacordul contestatoarei cu privire la deductibilitatea utilitatilor in proportie de 1/3 (deductibil) si 2/3 (nedeductibil), avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca imobilul in cauza, in afara de SC X SRL si de familia asociatului, a fost folosit de cel putin 4 entitati (Fundatia X, SC I SRL, SC K SRL si SC L SRL), in baza contractelor de comodat incheiate cu proprietarul imobilului.

In ce priveste argumentele aduse de societatea contestatoara cu privire la tratamentul fiscal a achizitiilor, cheltuielilor efectuate in favoarea asociatilor si altor persoane, ca organul fiscal nu demonstreaza ca operatiunile au fost facute in alte scopuri decat pentru obtinerea de venituri si nu raspund nevoilor reale ale societatii sau ca sarcina probei apartine in principiu administratiei fiscale, inspectorii fiscali recalifica cheltuielile in mod subiectiv ca nedeductibile fiscal si nu pot decide in locul societatii, principiul libertatii de gestiune, care da posibilitatea societatii de a efectua cheltuielile pe care le considera necesare, fara ca autoritatea fiscala sa-i poata cenzura, se retine faptul ca acestea sunt neintemeiate intrucat asa cum s-a precizat in continutul deciziei exercitarea dreptului de deducere se efectueaza numai in conditiile legale prevazute de art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ori, in cazul de fata societatea nu justifica faptul ca achizitiile sunt in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In acest sens, s-a mai aratat in cuprinsul prezentei decizii achizitiile de bunuri in favoarea asociatului, angajatilor firmei si achizitii care nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile, enumerate, de la nr. 1 pana

la nr. 268, in **anexa nr. 4** la raportul de inspectie fiscala, cum ar fi diferite articole de imbracaminte, incaltaminte, articole de drogerie, cosmetice, articole de uz casnic, elemente de mobila si mobilier - inregistrate de societate ca materiale consumabile nestocate, aparate foto digitale profesionale cu accesorii, in valoare de peste 30.000 lei - inregistrate de societate ca imprimante, aparat de scanare, piese calculator-, echipamente de protectie pentru motociclisti, in valoare de peste 20.000 lei - inregistrate de societate ca materiale consumabile nestocate, diferite reparatii -, diferite carti de cultura generala.

Iar in ce priveste sarcina probei, contestatoara interpreteaza legea in favoarea sa, ori OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, se refera in primul rand la contribuabil, astfel:

“ **ART. 64**

Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile

Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele oi faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivul invocat de contestatoara cu privire la deductibilitatea TVA aferent aparatului auditiv, reparatiei acestuia si piese de schimb aferente, achizitionate domnului X contabilul sef al societatii, care este incadrat in gradul trei de handicap auditiv, avand in vedere ca din copia certificatului anexata la contestatie se rezulta ca persoana in cauza este incadrata in grad de handicap incepand cu data de ...2007, iar achizitia si reparatiile aparatului auditiv au fost efectuate inaintea acestei date, respectiv in anul 2006.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei nici motivul invocat de contestatoara cu privire la deductibilitatea TVA aferent achizitiilor pe baza de facturi fiscale care nu contineau elementele obligatorii prevazute de lege, cum ar fi prestari servicii , fara sa fie insotite de comenzi sau contracte, facturi fiscale emise conform bonurilor fiscale fara sa fie anexate acestea, avand in vedere ca la data inspectiei fiscale

documentele prezentate nu indeplineau conditiile cerute de lege, cum este prevazut si de art. 146 din Codul fiscal, potrivit caruia: *(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele condiții:*

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa dețină o factura care sa cuprinda informațiile prevazute la art. 155 alin. (5);”, iar potrivit art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informații:[...]

*k) **denumirea** oi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate,[...]”*

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de materiale consumabile si prestarilor de servicii, intrucat facturile fiscale nu cuprind denumirea acestora, identificarea acestora fiind relevanta pentru a stabili daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Cu privire la deductibilitatea TVA aferent achizitiilor de combustibil pe baza de bonuri fiscale emise de aparate de marcat, decontate de angajatul societatii dl. X, din documentele aflate in dosarul cauzei s-a rezultat ca o parte din achizitia de combustibil nu este justificata (foi de parcurs confirmate sau alte documente care confirma consumul). S-a mai rezultat ca documentele prezentate organelor de control nu corespund cu foile anexate la contestatie (autoturismul Mercedes, in aceeasi perioada, apare cu doua nr.imatriculare, ..., respectiv ...). Astfel nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivul invocat de contestatoara ca organul de control nu a luat in considerare actele prezentate.

Nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei privind depunerea copiei facturii pentru deductibilitatea TVA in suma de ... lei aferent unui monitor, avand in vedere ca organul de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere TVA aferent acestui bun pe motiv ca societatea nu a prezentat factura originala sau un document reconstituit potrivit legii pana la terminarea inspectiei fiscale, astfel nefiind indeplinite criteriile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere.

Se precizeaza ca societatea are posibilitatea de a exercita dreptul de deducere prin decontul de taxa potrivit prevederilor art. 147¹ din Codul fiscal in perioada fiscala in care sunt indeplinite conditiile.

Nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei argumentul contestatoarei ca organele fiscale nu au acceptat fiscal nici o cheltuiala efectuata pentru imprimante, formulare, rechizite de birou etc. in perioada 2005 - 30.06.2008, avand in vedere, cum s-a mai aratat in cuprinsul prezentei decizii, organele de inspectie fiscala nu au acceptat taxa pe valoarea adaugata aferenta numai achizitiilor de imprimate si rechizite in perioada iulie 2007 - martie 2008 (si nu in perioada 2005 - 2008), in baza a ... buc. facturi emise de SC Q SRL, iar motivul neacceptarii fiind, ca aceste facturi cuprind imprimate ce nu sunt specifice activitatii desfasurate de SC X SRL.

Se mai precizeaza ca la solutionarea cauzei s-a luat in considerare si declaratia data pe proprie raspundere de administratorul societatii, potrivit careia au fost puse la dispozitia organelor de control toate documentele si informatiile relevante pentru inspectia fiscala, organul de solutionarea a contestatiei pronuntandu-se in raport de situatia de fapt constatata si existenta la data inspectiei fiscale.

Se precizeaza, ca in ce priveste calitatea de document justificativ, Înalta Curte de Casatie si Justitie, constituita în Sectii Unite, a examinat recursul în interesul legii, declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casatie si Justitie, cu privire la aplicarea dispozitiilor [art. 6](#) alin. (2) din Legea nr. 82/1991, republicata si ale [art. 21](#) alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind aprobarea Codului fiscal, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata oi a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mentiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realitatii. Prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 s-a admis recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Curte de Casatie si Justitie si s-a decis:

“Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit în situatia în care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale în vigoare la data efectuării o□iunii pentru care se solicita deducerea TVA.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca argumentele aduse de societatea contestatoara nu

schimba situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, contestata, stabilita prin decizia de impunere nr. .../...2008.

Referitor la majorarile de intarziere contestate in suma de ... lei, aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilite prin decizia de impunere nr. .../...2008, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost respinsa ca neintemeiata, contestatia se va respinge si pentru suma de ... lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Se retine, totodata, ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 128, 129, 145, 146, 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 209, art. 213 si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere nr. .../...2008, emisa de Administratia Finantelor Publice Miercurea-Ciuc, pentru suma de ... lei, reprezentand

- ... lei taxa pe valoare adaugata
- ... lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Harghita Miercurea-Ciuc, in termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,