

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
A JUDETULUI NEAMT**

**DECIZIA NR. 79 DIN 28.01.2009  
privind solutionarea contestatiilor formulate de  
S.C. ABC S.R.L. din ..., judetul Neamt,  
inregistrate la D.G.F.P. Neamt sub nr.... si ...**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice ..., prin adresele nr. ... si ... inregistrate la directie sub nr.... si ..., cu privire la contestatiile formulate de **S.C. ABC S.R.L.**, avand codul unic de inregistrare RO ... si sediul in municipiul ..., str. ...., judetul Neamt.

Contestatiile nr. ...si .../..., inregistrate la Administratia Finantelor Publice ... sub nr...., au fost formulate impotriva urmatoarelor acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. ... si are ca obiect suma de ... **lei** reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorari aferente impozitului pe profit;

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr. ... si are ca obiect suma de ... **lei** reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare;
- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Analizand cauzele care au condus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare la impozitul pe profit si la taxa pe valoarea adaugata, si constatand ca in cea mai mare masura diferentele provin din inregistrarea in evidenta contabila a unor documente pe baza carora s-au dedus atat cheltuieli cat si taxa pe valoarea adaugata, la data de 03.11.2008 Directia Generala a Finantelor Publice Neamt, prin Biroul solutionare contestatii, a facut **aplicarea prevederilor pct. 9.5.** din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 519/2005** „În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale

*încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la **conexarea dosarelor**, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei."*, **conexand dosarele contestatiilor formulate impotriva Deciziilor de impunere nr. ... si ... emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. ... pentru S.C. ABC S.R.L. ...**, intrucat a constatat ca sunt indeplinite conditiile legale pentru conexare.

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

**I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr.... si nr. ... avand la baza Raportul de Inspectie Fiscala nr....**, motivand urmatoarele:

In legatura cu Decizia nr. ..., referitoare la respingerea la rambursare a TVA in suma de ... lei si la majorarile de intarziere aferente, societatea nu este de acord cu neacordarea dreptului de deducere a **TVA in suma de ...lei** aferenta unor bunuri aprovizionate, prin invocarea de catre organul de control a **art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003**, cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca **bunurile nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile**, aratand ca:

- societatea are ca obiect principal de activitate servicii anexe agriculturii si ca obiecte secundare comert cu ridicata al produselor chimice, lucrari de instalatii electrice, activitati de intretinere corporala si consultanta/intermedieri;

- activitatea se desfasoara prin intermediul sediului social, in baza contractului de comodat nr. .../01.11.2004 – cu destinatie birouri pentru activitatea de comercializare ingrasaminte chimice, consultanta si intermedieri, si a doua puncte de lucru, unul pus la dispozitia societatii in baza contractului de comodat nr. .../23.06.2006 – pentru activitati de intretinere corporala - si unul in baza contractului de inchiriere nr. .../01.09.2006 – pentru desfasurarea activitatilor electrice;

- pentru desfasurarea activitatii au fost necesare modificari, amenajari si dotari ale spatiilor, pentru care s-au efectuat aprovizionari cu materiale de constructii, mobilier, birotica, tamplarie, obiecte sanitare, precum si alte bunuri necesare desfasurarii obiectelor de activitate;

- taxa pe valoarea adaugata deductibila a fost inregistrata in evidenta contabila in baza documentelor justificative care corespund prevederilor legale, fiind aferenta bunurilor aprovizionate in vederea desfasurarii activitatilor incluse in obiectul de activitate, deci unor operatiuni taxabile;

- din taxa pe valoarea adaugata contestata in suma de ...lei, suma de ... lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de reparatii si

intretinere a mijloacelor de transport utilizate pentru desfasurarea activitatilor taxabile.

La contestatie sunt anexate o serie de documente, si anume:

- Anexa nr. 1, intocmita de societate, cuprinzand motivele de fapt pe care se intemeiaza contestatia pentru TVA in suma de ...lei, respinsa la rambursare, anexa care cuprinde 44 de pozitii, la fiecare dintre acestea contribuabilul aratand ca **bunurile** respective existau la sediul social ori la unul dintre punctele de lucru si ca au fost utilizate la amenajarea si dotarea spatiilor in care isi desfasoara activitatea, in legatura cu **prestarile de servicii** aferente autovehiculelor aratand, de asemenea, ca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor taxabile desfasurate cu autovehiculul marca ... (transport materiale necesare activitatii electrice), detinut cu contract de comodat incheiat in perioada in care societatea nu detinea autovehicule in proprietate si cu autovehiculul ..., proprietate a firmei;

- contractele de comodat si de inchiriere in baza carora societatea isi desfasoara activitatea la sediul social si la cele doua puncte de lucru, impreuna cu actele aditionale la aceste contracte;

- doua contracte de prestari servicii pentru renovarea sediului social si a unuia dintre punctele de lucru.

In legatura cu Decizia nr. ..., referitoare la stabilirea **impozitului pe profit suplimentar in suma de ... lei** si a majorarilor de intarziere aferente, societatea nu este de acord cu neacordarea dreptului de deducere a unor cheltuieli, respectiv:

- referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei, in legatura cu care organele de inspectie au retinut ca bunurile si serviciile nu sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile, contribuabilul sustine ca acestea au fost prezentate organelor de inspectie si ca sunt utilizate la sediul social si la punctele de lucru detinute in baza contractelor de comodat si de inchiriere, pentru activitatile desfasurate in vederea obtinerii de venituri, precum si ca la mijloacele fixe organul de control a considerat in mod eronat ca intreaga suma reprezentand valoarea de intrare a acestora este cheltuiala nedeductibila, desi acestea nu erau amortizate decat partial;

- referitor la suma de ... lei reprezentand cheltuieli inregistrate de societate si considerate nedeductibile de organele de inspectie fiscala intrucat nu au la baza documente justificative care sa faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, societatea arata ca bunurile si serviciile respective au fost achizitionate pentru realizarea obiectului de activitate, mai exact pentru amenajarea sediului social si a celor doua puncte de lucru, sustinand ca temeiul de drept invocat de organele de inspectie nu este real si depunand in sustinere contractele de comodat si contractul de inchiriere in baza carora sunt utilizate spatiile pentru desfasurarea activitatii firmei;

- referitor la suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu intretinerea si reparatiile autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si administrare, societatea arata ca acestea au fost efectuate la un autoturism proprietatea firmei, utilizat atat de angajatii cu functii de conducere, cat si de ceilalti angajati in folosul firmei, aratand ca societatea detine trei autoturisme si

dintre cele 5 persoane care isi desfasoara activitatea in societate, doua au functii de conducere si un asociat desfasoara activitate in baza unui contract de colaborare;

- referitor la suma de ... lei reprezentand amortizarea unui autoturism proprietatea firmei, cheltuieli care la inspectia fiscala au fost considerate ca fiind efectuate in favoarea asociatilor sau actionarilor, societatea arata ca autoturismul este utilizat in folosul operatiunilor taxabile, fiind folosit de catre toti angajatii firmei, activitatea neputandu-se desfasura fara mijloace de transport.

La contestatie sunt anexate o serie de documente, si anume:

- Anexa nr. 1, intocmita de societate, cuprinzand motivele de fapt pe care se intemeiaza contestatia pentru cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei, anexa care cuprinde 18 pozitii, la fiecare dintre acestea contribuabilul aratand ca **bunurile** respective existau la sediul social ori la unul dintre punctele de lucru si ca au fost utilizate la amenajarea si dotarea spatiilor in care isi desfasoara activitatea, in legatura cu **prestarile de servicii** aferente autovehiculelor aratand, de asemenea, ca acestea au fost prestate in folosul operatiunilor taxabile desfasurate cu autovehiculul marca ... (transport materiale necesare activitatii electrice), detinut cu contract de comodat incheiat in perioada in care societatea nu detinea autovehicule in proprietate;

- Anexa nr. 2, intocmita de societate, cuprinzand motivele de fapt pe care se intemeiaza contestatia pentru cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei, anexa care cuprinde 18 pozitii, la fiecare dintre acestea contribuabilul aratand ca **bunurile** respective (materiale de constructii, obiecte sanitare, tamplarie, microcentrala, instalatie gaz) au fost utilizate la amenajarea si dotarea spatiilor in care isi desfasoara activitatea, au fost inregistrate in evidenta contabila in baza facturii emise de furnizor, ca unele servicii au fost realizate in regie proprie sau ca nu necesita situatie de lucrari; pentru bunul aprovizionat ca „pal melaminat”, societatea depune in copie documentul NIR .../15.03.2005 ca document de intrare in gestiune, mentionand ca a fost transformat in rafturi pentru arhiva;

- Anexa nr. 3, intocmita de societate, cuprinzand motivele pe care se intemeiaza contestarea bazei de impunere de ... lei reprezentand cheltuieli de intretinere a autoturismului ... care, au considerat organele de inspectie, ca este utilizat exclusiv de angajatii cu functii de conducere si de administrare si in legatura cu care societatea sustine ca este utilizat in folosul operatiunilor taxabile pentru realizarea obiectului de activitate a firmei;

- contractele de comodat si de inchiriere in baza carora societatea isi desfasoara activitatea la sediul social si la cele doua puncte de lucru, impreuna cu actele aditionale la aceste contracte;

- doua contracte de prestari servicii pentru renovarea sediului social si a unuia dintre punctele de lucru;

- contract de colaborare incheiat intre un asociat si societate in vederea desfasurarii anumitor activitati de marketing.

Majorarile de intarziere contestate au fost comunicate organului de solutionare a contestatiilor, la solicitarea acestuia, astfel:

- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Neamt sub nr. .../03.11.2008;
- ... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, cu adresa nr. .../02.12.2008.

In finalul contestatiilor se solicita admiterea acestora pentru motivele care au fost invocate in contestatii.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....** intocmita de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... pentru SC ABC SRL ... s-au stabilit urmatoarele:

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata** la punctul 2.2.1. “Solutionarea decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare” s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare;
- ... lei - taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare;
- ... lei – taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Din taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si obligatiile fiscale accesorii calculate societatea a contestat **...lei TVA si ... lei majorari**.

La punctul 2.2.2. “Motivele de fapt” se precizeaza ca diferenta stabilita reprezinta TVA dedusa eronat de societate, aferenta bunurilor neutilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile, iar majorarile de intarziere au fost calculate pentru neachitarea in termen legal a TVA.

La punctul 2.2.3. “Temeiul de drept” se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Decizia de impunere nr.... are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr. ...** in care sunt mentionate urmatoarele:

- **Cap.III lit.a) „Constatarile fiscale – Taxa pe valoarea adaugata”**

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila**

In perioada 01.10.2004 – 31.05.2008, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu materialele nestocate, reprezentand diferite materiale de constructii, materiale pentru instalatii electrice, sanitare, obiecte sanitare, materiale pentru realizarea de investitii, modernizari, reamenajari, reparatii la sediul social si la punctele de lucru declarate, si cheltuieli de natura obiectelor de inventar. Aceste cheltuieli au fost inregistrate, in mare parte, fara a fi intocmite documente justificative, respectiv note de intrare-receptie, bonuri de consum, situatii de lucrari, incalcanandu-se astfel prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991.

Pentru spatiile in care se afla sediul societatii si punctul de lucru din str. ..., societatea are incheiate contracte de comodat, proprietarul acestor imobile fiind asociatul si administratorul societatii. Pentru spatiul in care se afla punctul de

lucru din str. ..., societatea are incheiat contractul de inchiriere nr. .../01.09.2006, inregistrat la A.F.P. ... pentru anii 2006 si 2007. Deoarece societatea nu detine situatii de lucrari in toate cazurile, sau alte documente, nu s-a putut stabili la care spatiu s-au efectuat lucrarile. Pentru realizarea lucrarilor de investitii, modernizari, reamenajari, reparatii societatea a avut incheiate doua contracte de prestari servicii (manopera), pentru „Renovare punct de lucru”-nenominalizat si pentru „Renovare sediu social”.

In timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie s-au deplasat la punctele de lucru pentru a constata la fata locului existenta bunurilor si efectuarea lucrarilor inregistrate si a constatat ca nu toate bunurile au fost folosite pentru realizarea de operatiuni taxabile, TVA aferenta nefiind admisa la deducere, in conformitate cu art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata.

Pentru motivele prezentate mai sus nu a fost admisa la deducere TVA in suma de ... lei. Pentru plata cu intarziere a TVA stabilita suplimentar, au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma de ... lei, pana la data de 25.06.2008.

In Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala organele de inspectie au prezentat cele 58 de bunuri si servicii pentru care nu a fost admisa la deducere TVA in suma de ... lei, dintre care 48 pentru perioada pana la 31.12.2007 si 10 pentru perioada verificata din anul 2008, bunuri reprezentand, printre altele, covoare, pături, mobilier, calculatoare, aparatura electronica, produse inox, obiecte sanitare, tamplarie, materiale de constructii (ex. var, faianta, gresie, BCA, tigla, ciment, adeziv), electrocasnice (cuptor cu microunde, cafetiera, prajitor de paine, cuptor, plita bucatarie, hota) si servicii (montat alarma auto, verificare vehicul, reparatii auto).

**Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....** intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... pentru SC ABC SRL ... s-au stabilit urmatoarele:

**Referitor la impozitul pe profit datorat de persoane juridice romane** la punctul 2.1.1. “Obligatii fiscale suplimentare de plata” s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – impozit stabilit suplimentar de plata;
- ... lei – accesorii aferente imozitului pe profit.

La punctul 2.1.2. “Motivul de fapt” sunt enumerate cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile:

- a) ... lei, cheltuieli cu bunuri negasite pe teren sau facute in favoarea asociatilor;
- b) ... lei – cheltuieli de intretinere, functionare si reparatii aferente autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si de administrare, limitate la cel mult un autoturism aferent fiecarei persoane fizice cu astfel de atributii;
- c) ... lei – cheltuieli efectuate fara a se intocmi documente justificative (note de intrare-receptie, bonuri de consum, situatii de lucrari);
- d) ... lei, reprezentand amortizarea autoturismului ....

La punctul 2.2.3. “Temeiul de drept” se mentioneaza ca sumele neacceptate la deducere sunt incadrate ca si cheltuieli nedeductibile in temeiul

art. 21 alin. (3) lit. n), alin. (4) lit. c), e), f) din Legea nr. 571/2003, a pct. 43 lit. a) din H.G. nr. 44/2004, majorarile de intarziere fiind calculate in temeiul art. 120 din O.G. nr. 92/2003.

Societatea a contestat integral impozitul pe profit stabilit suplimentar, precum si majorarile de intarziere aferente incluse in decizia de impunere, insa cheltuielile nedeductibile au fost contestate partial, respectiv cele in suma de ... lei, suma formata din ... lei din suma de la punctul a), ... lei din suma de la punctul c) si sumele de la punctele b) si d) integral.

Decizia de impunere nr.... are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr. ...** in care sunt mentionate urmatoarele:

- **Cap.III lit.a) „Constatari fiscale – Impozitul pe profit”**

In perioada noiembrie 2004 – 31.12.2007, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu materialele nestocate, reprezentand diferite materiale de constructii, materiale pentru instalatii electrice, sanitare, obiecte sanitare, materiale pentru realizarea de investitii, modernizari, reamenajari, reparatii la sediul social si la punctele de lucru declarate si cheltuieli de natura obiectelor de inventar. Aceste cheltuieli au fost inregistrate, in mare parte, fara a fi intocmite documente justificative, respectiv note de intrare-receptie, bonuri de consum, situatii de lucrari, incalcandu-se astfel prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991.

Pentru spatiile in care se afla sediul societatii si punctul de lucru din str. 1 Decembrie 1918 , societatea are incheiate contracte de comodat, proprietarul acestor imobile fiind asociatul si administratorul societatii. Pentru spatiul in care se afla punctul de lucru din str. ..., societatea are incheiat contractul de inchiriere nr. .../01.09.2006, inregistrat la A.F.P. ... pentru anii 2006 si 2007. Deoarece societatea nu detine situatii de lucrari in toate cazurile, sau alte documente, nu s-a putut stabili la care spatiu s-au efectuat lucrarile. Pentru realizarea lucrarilor de investitii, modernizari, reamenajari, reparatii societatea a avut incheiate doua contracte de prestari servicii (manopera), pentru „Renovare punct de lucru”-nenominalizat si pentru „Renovare sediu social”.

In timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie s-au deplasat la punctele de lucru pentru a constata la fata locului existenta bunurilor si efectuarea lucrarilor inregistrate si a constatat ca nu toate bunurile au fost gasite pe teren, conform art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata, precum si ca unele bunuri au fost folosite in scop personal, in conformitate cu art.21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003, modificata si completata.

Societatea detine trei autoturisme, in conditiile in care sunt numai doi asociati , din care numai unul este salariat. Societatea inregistreaza in evidenta contabila cheltuieli cu intretinerea, reparatiile si amortizarea acestora. Invocand prevederile art. 21 alin. (4) lit. n) din Legea nr. 571/2003 si pe cele ale pct. 43 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, organele de inspectie au stabilit ca societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea, intretinerea si repararea mijloacelor de transport efectuate in favoarea participantilor.

Pentru motivele prezentate mai sus nu au fost admise la deducere cheltuieli in suma de ... lei. Ca urmare a recalcularii profitului impozabil pe intreaga perioada verificata, a rezultat un impozit pe profit suplimentar de ... lei, pentru intarzierea la plata a acestuia calculandu-se majorari de intarziere in suma de ... lei.

In Anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala organele de inspectie au prezentat cele 48 de bunuri si servicii pentru care nu au fost admise la deducere cheltuielile inregistrate de societate in evidenta sa, bunuri reprezentand, printre altele, covoare, pături, mobilier, calculatoare, aparatura electronica, produse inox, obiecte sanitare, tamplarie, materiale de constructii (ex. var, faianta, gresie, BCA, tigla, ciment), electrocasnice (cuptor, plita bucatarie, hota) si servicii (montat alarma auto, verificare vehicul, reparatii auto).

In Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala s-a stabilit profitul impozabil si impozitul pe profit datorat in urma inspectiei fiscale, iar in Anexa nr. 3 accesoriile datorate pentru neachitarea diferentei de impozit pe profit datorate.

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

**1. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei si la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de ... lei:**

**Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Neamt se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea, reparatiile si intretinerea autoturismului ... detinut de societate, precum si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care nu s-a stabilit cu exactitate care sunt categoriile de persoane care au utilizat autoturismele aflate in parcul auto al societatii.**

**In fapt,**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in trimestrul III 2007 societatea a inregistrat cheltuieli in suma de ... lei, reprezentand amortizarea autovehiculului ..., cheltuieli in suma de ... lei cu intretinerea si reparatiile aceluiasi autovehicul si a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta acestor din urma cheltuieli, stabilind nedeductibilitatea acestora, astfel:

-pentru cheltuielile cu amortizarea, in temeiul art. 21 alin. (4) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si a pct. 43 lit. a) din H.G. nr. 44/2004;

-pentru cheltuielile cu intretinerea si reparatiile (pct. 47 si 48 din Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit), in temeiul art. 21 alin. (3) lit.n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

-pentru taxa pe valoarea adaugata, (pct. 48 si 49 din Anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata), in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea considera deductibile integral atat cheltuielile aferente autoturismelor utilizate - cele cu amortizarea si cele cu reparatiile si intretinerea acestora (Anexa nr. 3 la contestatia privind impozitul pe profit), cat si taxa pe valoarea adaugata (pct. 33 si 34 din Anexa nr. 1 la contestatia privind taxa pe valoarea adaugata), intrucat cele trei autoturisme detinute sunt utilizate pentru desfasurarea obiectului de activitate, in scopul obtinerii de venituri. De asemenea, in contestatie se mai arata ca in firma isi desfasoara activitatea 5 persoane, din care 2 cu functie de conducere si un asociat care desfasoara activitate pentru firma in baza unui contract.

*Atat prin referatele cu propuneri de solutionare a contestatiilor, cat si prin procesul verbal de cercetare la fata locului intocmit de organele de inspectie fiscala la data de 17.12.2008, organele de inspectie fiscala arata ca cele trei autoturisme detinute sunt „folosite pentru transport de persoane, respectiv pentru cei doi asociati ai firmei”, fara a raspunde la sustinerea contestatoarei privind utilizarea autoturismelor atat de catre asociatii, cat si de catre angajatii firmei. Aceeasi motivatie o aduce petenta si prin punctul de vedere intocmit fata de constatările din procesul verbal din data de 17.12.2008, comunicat Biroului solutionare contestatii de catre organul emitent al actelor atacate, la data de 07.01.2009.*

**In drept**, in speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Referitor la cheltuielile cu intretinerea si reparatiile autoturismului si respectiv cu amortizarea acestuia:

- art. 21 alin. (3) lit. n) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: 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 singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”;

- art. 21 alin. (4) lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 43 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta intretinerii si reparatiilor autoturismului VW Touran, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Fata de motivele de fapt si de drept prezentate mai sus retinem ca au deductibilitate limitata de lege numai cheltuielile cu functionarea, intretinerea si reparatiile autoturismelor folosite de angajatii cu functii de conducere si administrare, in timp ce pentru autoturismele folosite de angajatii societatii deductibilitatea cheltuielilor de functionare, intretinere si reparatii este conditionata de folosirea lor pentru realizarea obiectului de activitate al acesteia si de justificarea cu documente legale, in conformitate cu regula generala prevazuta la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, aceasta este deductibila in conditiile in care autoturismele au fost utilizate de angajatii societatii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform obiectului de activitate.

In cazul de fata, intrucat exista contradictie intre afirmatiile organelor de inspectie fiscala si cele ale societatii contestatoare privind categoriile de persoane care au utilizat cele trei autoturisme detinute de societate, iar in cazul taxei pe valoarea adaugata, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta cu claritate daca organele de inspectie au verificat daca autoturismele pentru care s-au prestat serviciile de reparatii au fost sau nu utilizate de angajatii societatii in folosul operatiunilor sale taxabile si nici din documentele existente la dosarul cauzei *nu rezulta care este starea de fapt reala*, organul de solutionare *nu se poate pronunța in legatura cu deductibilitatea cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata* inregistrate de societate in legatura cu intretinerea, reparatiile si amortizarea autoturismului ..., astfel ca se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, *„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”*. In concluzie, **din actele atacate se vor desființa mentiunile referitoare la cheltuielile in suma de ... lei neacceptate la deducere potrivit art. 21 alin. (4) lit. n), la cheltuielile in suma de ... lei neacceptate la deducere potrivit art. 21 alin. (3) lit. e) si la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei neacceptata la deducere potrivit art. 145 alin. (2) lit. a)**, rezultate din utilizarea in cadrul firmei a autoturismului ..., urmand ca aceste aspecte sa fie reverificate de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actele atacate, reverificare la care se va clarifica situatia utilizarii autoturismelor societatii, cu precizarea categoriilor de persoane care le utilizeaza si cu motivarea dreptului de a se deduce sau nu cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor privind autoturismul in cauza, respectiv ....

La reverificare se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

*"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."*

## **2. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei si la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de ... lei:**

**Cauza supusa solutionarii este daca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferente reparatiilor efectuate la un mijloc de transport primit in folosinta in baza unui contract de comodat este legala, in conditiile in care din rapoartele de inspectie fiscala nu rezulta care sunt elementele in baza carora societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata, iar societatea prezinta in sustinere o serie de documente care nu au fost avute in vedere cu ocazia inspectiei fiscale.**

### **In fapt,**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iunie 2006 societatea a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei aferente unor reparatii efectuate la autovehiculul ..., care nu apartine societatii, stabilind nedeductibilitatea acestora, astfel:

-pentru cheltuielile cu reparatiile (pct. 20 si 21 din Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit), in temeiul art. 21 alin. (4) lit.e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si a pct. 43 lit. a) din H.G. nr. 44/2004;

-pentru taxa pe valoarea adaugata, (pct. 20 si 21 din Anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata), in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea considera deductibile integral atat cheltuielile cu reparatiile autovehiculului ... (pct. 11 si 12 din Anexa nr. 1 la contestatia privind impozitul pe profit), cat si taxa pe valoarea adaugata aferenta (pct. 14 si 15 din Anexa nr. 1 la contestatia privind taxa pe valoarea adaugata), intrucat pentru autovehiculul tip ... a fost incheiat un contract de comodat pe o perioada nedeterminata, prezentat organelor de inspectie fiscala; a fost utilizat in perioada in care societatea nu avea in dotare autoturisme proprietate (2004 - 2005), iar in anul 2006 a fost utilizat pentru transport materiale necesare desfasurarii activitatii electrice, deci a operatiunilor taxabile pentru realizarea obiectului de activitate. In sustinerea celor afirmate societatea anexeaza contestatiei copia contractului de comodat incheiat la data de 05.11.2004 intre proprietarul autovehiculului, ..., si societate, precum si copia certificatului de inmatriculare a acestui vehicul, care contine, printre altele,

urmatoarele informatii: „Categorica: Autoutilitara” si „Caroseria: FURGON, CAB.INT. 4+1 U”.

Prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei privind impozitul pe profit si prin Procesul verbal de cercetare la fata locului din data de 17.12.2008, organele de inspectie precizeaza ca pentru activitatea de lucrari electrice desfasurate pe teritoriul judetului societatea are incheiate contracte de prestari servicii cu firme specializate in domeniu, nefiind justificata punerea la dispozitie de autoturisme.

In punctul de vedere formulat de contestator la data de 05.01.2009 fata de constatarile din Procesul verbal de cercetare la fata locului, acesta reia explicatia data prin contestatie privind utilizarea autovehiculului Subaru, respectiv ca bunul a fost utilizat in folosul operatiunilor taxabile, pentru realizarea obiectului de activitate, si nu in interes personal, aproximativ 90% din cifra de afaceri fiind realizata ca urmare a acestei activitati.

### **In drept,**

In conformitate cu prevederile:

-art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„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.”

-art. 21 alin. (4) lit e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 43 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

-art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”

Potrivit art.213 alin.(4) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data formularii contestatiei,

***” Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat***

**activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."**

In acelasi sens punctul 182.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003, republicata, precizeaza:

**"În temeiul art.182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."**

Fata de motivele de fapt si de drept, se retin urmatoarele:

Nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil anumite categorii de cheltuieli efectuate in favoarea actionarilor sau asociatilor si nu se admite la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii beneficiare.

Organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere cheltuieli in suma de ... lei, reprezentand contravaloarea reparatiilor unui autovehicul utilizat de societate in baza unui contract de comodat, si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta acestor servicii, intrucat a considerat ca reparatiile respective sunt efectuate in interes personal, respectiv in favoarea asociatilor.

Potrivit rapoartelor de inspectie fiscala privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, in perioada verificata societatea a desfasurat, printre altele, activitate de "lucrari de instalatii electrice". In sustinerea contestatiei, petenta depune in xerocopie contractul de comodat potrivit caruia "comodatarul suporta toate cheltuielile curente necesare folosintei bunului" si certificatul de inmatriculare a autovehiculului din care rezulta ca acesta face parte din categoria "autoutilitara – furgon".

Avand in vedere obiectul de activitate al societatii, respectiv lucrari de instalatii electrice, depunerea de catre petenta a copiei certificatului de inmatriculare din care rezulta categoria din care face parte autovehiculul ..., respectiv autoutilitara, motivatia contestatoarei cu privire la faptul ca vehiculul a fost utilizat la transportul de materiale si nesustinerea cu documente de catre organele de inspectie fiscala a afirmatiei precum ca activitatea de lucrari instalatii electrice a fost desfasurata prin intermediul unor firme specializate, se poate concluziona ca autovehiculul ... desi nu era proprietatea societatii, a fost utilizat in folosul operatiunilor taxabile ale acesteia, respectiv lucrari de instalatii electrice, astfel ca si reparatiile efectuate in luna iunie 2006 la autovehiculul ... sunt aferente realizarii de venituri impozabile din punctul de vedere al cheltuielilor si de operatiuni taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

**In consecinta, urmeaza a se admite contestatia petentei pentru suma de ...lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile si pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si, pe cale de consecinta, a se anula mentiunile referitoare la aceste sume din rapoartele de inspectie fiscala si deciziile de impunere contestate emise de Administratia Finantelor Publice ....**

**3. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de ... lei si la taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma de ... lei:**

**Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este daca este legala masura organelor de inspectie fiscala privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care contestatoarea nu demonstreaza ca aprovizionarile cu mijloacele fixe, obiectele de inventar si materialele de constructii pentru care s-au dedus cheltuieli si taxa pe valoarea adaugata sunt in interesul direct al activitatii desfasurate, astfel ca sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.**

**In fapt,**

Urmare a verificarilor organelor de inspectie fiscala s-a constatat, prin rapoartele de inspectie fiscala si deciziile de impunere contestate, ca in perioada verificata societatea a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei aferente unor aprovizionari cu mijloace fixe, obiecte de inventar si materiale de constructii, stabilind nedeductibilitatea acestora, astfel:

-pentru cheltuielile in suma de ... lei, cu obiectele de inventar si cu mijloacele fixe achizitionate, in temeiul art. 21 alin. (4) lit. c) si e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-pentru cheltuielile in suma de ... lei, cu diferite materiale de constructii, in temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Motivele organelor de inspectie fiscala care au condus la stabilirea nedeductibilitatii cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata mentionate mai sus au fost acelea ca in perioada verificata societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu obiectele de inventar si cu materialele nestocate de o valoare mai mare decat cea care nu a fost acceptata la deducere, pentru o parte dintre cheltuielile inregistrate in evidenta contabila nefiind intocmite documente justificative potrivit Legii contabilitatii, respectiv note de intrare-receptie, bonuri de consum, situatii de lucrari. Lucrarile de reparatii la care s-au consumat materialele de constructii inregistrate in evidenta contabila au fost executate fara ca societatea sa detina in toate cazurile situatii de lucrari, pentru spatii utilizate de societate in baza a doua contracte de comodat si a unui contract de inchiriere, cu destinatia de sediu al societatii si de puncte de lucru. Concluzia organelor de inspectie fiscala a fost aceea ca aceste bunuri au fost folosite in scop personal, intarita fiind si de faptul ca o parte dintre acestea nu au fost identificate pe teren.

In contestatiile formulate petenta afirma ca temeiurile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt reale, sustinand ca toate bunurile exista la sediul principal sau la sediile secundare, ca o parte dintre acestea au fost prezentate organelor de inspectie, precum si ca au fost achizitionate in vederea

desfasurarii activitatilor care au condus la obtinerea de venituri impozabile. In sustinerea contestatiei societatea a prezentat contractele de comodat si de inchiriere pentru spatii le declarate sediu si puncte de lucru.

Societatea mai sesizeaza ca intr-un numar de 5 cazuri, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuieli care de fapt nu au fost inregistrate in evidenta contabila, bunurile respective fiind de fapt inregistrate ca mijloace fixe supuse amortizarii, astfel:

- ... lei - pozitia 9 in Anexa nr. 1 la contestatia privind impozitul pe profit, pozitia 18 in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit;

- ... lei - pozitia 10 in Anexa nr. 1 la contestatia privind impozitul pe profit, pozitia 19 in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit;

- ... lei - pozitia 14 in Anexa nr. 1 la contestatia privind impozitul pe profit, pozitia 27 in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit;

- ... lei - pozitia 17 in Anexa nr. 1 la contestatia privind impozitul pe profit, pozitia 28 in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit;

- ... lei - pozitia 13 in Anexa nr. 2 la contestatia privind impozitul pe profit, pozitia 43 in Anexa nr. 1 la Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit.

In referatele cu propuneri de solutionare a contestatiilor organele de inspectie arata ca prin Contractul de comodat nr. .../2004 se pune la dispozitia societatii, ca sediu, intreaga suprafata a apartamentului proprietatea unuia dintre asociati, fapt care este in contradictie cu prevederile din Codul civil referitoare la comodat, precum si cu cele ale Legii locuintei nr. 114/1996, republicata. De asemenea, se mai precizeaza ca pentru sediul social si pentru punctele de lucru nu s-au putut delimita cheltuielile cu amenajarea sau dotarea acestora, in vederea desfasurarii activitatilor autorizate. Pentru realizarea lucrarilor de investitii, amenajare si dotare a sediului si a punctelor de lucru pentru care s-au achizitionat bunuri si servicii in valoare de ... lei (... lei + ... lei), mentionate si in rapoartele de inspectie fiscala, societatea are incheiat contracte de prestari servicii in suma de ... lei, fara a se preciza obiectivele respective. Organele de inspectie fiscala mai mentioneaza in referate ca la data inspectiei fiscale societatea nu avea amenajate punctele de lucru pentru desfasurarea activitatilor respective, cel pentru activitatea de bransamente nefiind necesar intrucat societatea avea incheiate contracte de prestari servicii cu firme specializate in domeniu, iar cel pentru activitatea de intretinere corporala, unde nu s-a desfasurat activitate niciodata, nu este dotat corespunzator.

Avand in vedere cele prezentate, organele de inspectie fiscala au apreciat ca nu toate bunurile achizitionate au fost folosite pentru amenajarea si dotarea spatiilor in vederea desfasurarii activitatilor autorizate, astfel ca nu se admit la deducere cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata aferenta. Mai mult, pentru o mare parte dintre materialele de constructii achizitionate, consumurile au fost

inregistrate in baza facturilor fiscale cu care au fost achizitionate, fapt ce contravine prevederilor Legii contabilitatii.

Cu adresa nr.../08.12.2008, Biroul solutionare contestatii a solicitat organelor de inspectie fiscala sa intocmeasca un proces - verbal de cercetare la fata locului pentru lamurirea aspectelor referitoare la bunurile neidentificate pe teren in legatura cu care petenta sustine ca exista la sediul firmei ori la punctele de lucru si sunt utilizate in interesul desfasurarii activitatii, precum si pentru a verifica daca bunurile de natura mijloacelor fixe achizitionate, pentru care valoarea de achizitie a fost considerata cheltuiala nedeductibila, au fost amortizate integral in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au dat curs acestei solicitari si in procesul-verbal nr. .../17.12.2008, comunicat organului de solutionare a contestatiilor la data de 23.12.2008, au precizat ca:

**- referitor la mijloacele fixe, a fost recalculat profitul impozabil numai pentru primele patru dintre cele cinci cazuri sesizate de petenta, retinandu-se ca fiind intemeiata observatia societatii cu privire la considerarea eronata ca si cheltuiala nedeductibila a intregii valori de intrare a mijloacelor fixe;**

-referitor la bunurile neidentificate pe teren cu ocazia inspectiei fiscale, organele de inspectie au intocmit o situatie cu bunurile identificate pe teren la data de 17.12.2008, precum si situatii cu bunurile achizitionate in perioada verificata, comparativ cu bunurile pentru care cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata nu au fost admise la deducere, situatii din care rezulta ca societatea a achizitionat, cantitativ si valoric, mai multe bunuri decat cele pe care organele de inspectie le-au considerat ca nefiind achizitionate in vederea desfasurarii activitatilor autorizate. Bunurile au fost identificate pe baza declaratiei administratorului si nu dupa coduri sau numere de inventar atribuite de societate pentru fiecare categorie. Lucrarile de reparatii, renovare sau reamenajare nu au putut fi evaluate intrucat societatea nu a prezentat situatii de lucrari pe fiecare obiectiv.

Mentionam ca administratorul societatii a refuzat sa semneze procesul verbal nr.../17.12.2008, formuland la data de 05.01.2009 un punct de vedere fata de constatările din procesul verbal, fara a aduce dovezi impotriva celor constatate de organele de inspectie fiscala, si afirmand ca societatea nu si l-a putut insusi deoarece constatările nu corespund realitatii.

### **In drept,**

Referitor la rolul activ si dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- la art.6

*„Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia*

*admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

- la art.7 alin.(2)

*„Rolul activ*

*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.”*

- la art.49

*„Mijloace de probă*

*(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

*(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

- la art.56

*Prezentarea de înscrisuri*

*„(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.*

*(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte.”*

*Referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:*

*„Art. 64*

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*

*Art. 65*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

In legatura cu continutul contestatiei, la art. 206 alin. (1) lit. c) si d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, se precizeaza:

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

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

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

Organele de inspectie fiscala au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscala pentru un anumit contribuabil astfel incat sa adopte solutia legala bazata pe constatarile complete asupra aspectelor verificate.

Actele normative citate anterior prevad in mod evident că agentul economic are sarcina de a dovedi actele si faptele care stau la baza declaratiilor si a cererilor sale adresate organului fiscal, in cazul de față că bunurile pentru care s-au dedus cheltuieli si taxa pe valoarea adaugata au participat la realizarea veniturilor, a operatiunilor taxabile.

Prin simplul fapt ca bunurile au fost achizitionate pe baza unor documente emise pe numele societatii, nu se demonstreaza ca aceste bunuri au fost utilizate integral la dotarea si amenajarea spatiilor utilizate strict in interesul societatii, astfel ca societatea sa beneficieze de dreptul de deducere a cheltuielilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente acestor aprovizionari. Mai mult, pentru materialele de constructie achizitionate, societatea nu a intocmit documente justificative care sa demonstreze consumul acestora in perioada verificata si in scopul desfasurarii activitatilor autorizate.

Motivele invocate in contestatie si documentele anexate nu sunt de natura sa combata constatarile organelor de inspectie in ceea ce priveste cantitatile de obiecte de inventar si materiale de constructii achizitionate, si nici constatarile referitoare la faptul ca nu detine documente justificative pentru consumurile de materiale de constructii, ca bunurile existente la sediul si la punctele de lucru nu pot fi identificate dupa coduri sau numere de inventar sau ca lucrarile de reparatii si renovare nu au putut fi evaluate intrucat nu exista situatii de lucrari pe fiecare obiectiv.

**Referitor la cheltuielile in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei**, avand in vedere cele retinute, **masura stabilita de organul de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cu consecinta majorarii profitului impozabil si a neaprobarii la rambursare a acestei taxe pe valoarea adaugata, este legala**, in conditiile in care contribuabilul nu a facut dovada ca produsele au fost aprovizionate pentru utilizarea in folosul operatiunilor sale taxabile, urmand a se respinge contestatia petentei ca neintemeiata.

**Referitor la cheltuielile in suma de ... lei**, se retine in solutionarea favorabila a contestatiei observatia petentei referitoare la majorarea eronata a profitului impozabil cu ocazia inspectiei fiscale cu cheltuieli reprezentand valoarea unor bunuri inregistrate ca mijloace fixe, neamortizate. Intrucat in

Situatia privind recalcularea impozitului pe profit, comunicata organului de solutionare a contestatiei la data de 23.12.2008 impreuna cu Procesul verbal de cercetare la fata locului, nu sunt cuprinse decat patru dintre cele cinci mijloace fixe in legatura cu care s-a sesizat contribuabilul, in legatura cu cel de-al cincilea mijloc fix (pozitia 43 din Anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit) nefacandu-se niciun fel de precizare, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in legatura cu quantumul cheltuielilor considerate eronat de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, astfel ca **urmeaza ca din Raportul de inspectie fiscala privind impozitul pe profit nr. ... din 02.09.2008 si din Anexa nr. 1 la acesta sa se desfiinteze mentiunile de la pozitiile 18, 19, 27, 28 si 43, reprezentand cheltuieli in suma totala de ... lei.** Aceste aspecte vor fi reverificate de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actele atacate, reverificare la care se va stabili quantumul cheltuielilor inregistrate ca amortizare pentru toate cele cinci mijloace fixe in perioada verificata, si care vor fi considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal in fiecare perioada in care au fost deduse intrucat cu ocazia solutionarii contestatiei contestatorul nu a prezentat argumente de natura sa schimbe constatările organelor de inspectie fiscala, iar diferenta va diminua profitul impozabil stabilit prin raportul de inspectie fiscala contestat avandu-se in vedere faptul ca petenta nu a diminuat profitul impozabil cu aceste cheltuieli (valoarea neamortizata la 31.12.2007 a celor cinci mijloace fixe) in perioada verificata.

La reverificare se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

*"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."*

#### **4. Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei contestate, aferente diferentelor de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata:**

**Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice Neamt se poate pronunta asupra quantumului obligatiilor fiscale accesorii datorate de societate pentru perioada verificata pentru achitarea cu intarziere a impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care prin prezenta decizie de solutionare a contestatiilor s-au dispus mai multe masuri diferite asupra bazelor de calcul a obligatiilor fiscale suplimentare pentru care se calculeaza majorari de intarziere.**

**In fapt,**

Prin Rapoartele de inspectie fiscala nr. ... si ... s-au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei pentru diferentele de taxa pe valoarea adaugata si de ... lei pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar. Aceste majorari de intarziere au fost inscrise ca sume de plata si in Deciziile de impunere nr. ... si respectiv ....

S.C. ABC S.R.L. a contestat partial taxa pe valoarea adaugata neaprobata la rambursare si majorarile de intarziere aferente acesteia, respectiv din ... lei a contestat suma de ... lei. Desi a contestat partial cheltuielile nedeductibile stabilite de inspectia fiscala, suma contestata cu titlu de majorari de intarziere la impozitul pe profit este cea stabilita prin raportul de inspectie fiscala, respectiv ... lei, avand in vedere situatia diferentei suplimentare de impozit pe profit stabilita la inspectia fiscala fata de sumele declarate de societate in perioada verificata.

In legatura cu sumele contestate de societate cu titlu de impozit pe profit si de taxa pe valoarea adaugata, care provin din neacceptarea ca deductibile a unor cheltuieli si a unor sume deduse ca taxa pe valoarea adaugata, la punctele 1, 2 si 3 din prezenta decizie de solutionare a contestatiilor organul de solutionare s-a pronuntat in sensul respingerii, admiterii sau desfiintarii bazelor de calcul a majorarilor de intarziere pentru sumele contestate.

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

- la art. 119 alin.(1)

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

- la art.120 alin.(1)

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

Fata de cele aratate mai sus, retinem ca majorarile de intarziere se datoreaza pentru neachitarea la termenul de scadenta a sumelor datorate de un contribuabil. In cazul de fata, organul de solutionare nu s-a putut pronunta in toate cazurile asupra sumelor datorate de S.C. ABC S.R.L. cu titlu de impozit pe profit si de taxa pe valoarea adaugata, astfel ca nu se poate pronunta nici asupra majorarilor de intarziere datorate pentru neachitarea la scadenta a acestor obligatii fiscale, astfel ca se va face aplicarea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, *„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”*. In concluzie, **din actele atacate se vor desfiinta mentiunile referitoare la majorarile de intarziere in suma de ... lei pentru taxa pe valoarea adaugata neaprobata la rambursare si de ... lei pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar**, urmand ca majorarile de intarziere sa fie recalculat de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actele atacate functie de obligatiile ce vor rezulta in urma reverificarii bazelor de impozitare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata si de solutiile de admitere si respingere pronuntate prin prezenta

decizie privind taxa pe valoarea adaugata de dedus si cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil.

La reverificarea se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

*"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."*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1), (2) si (3) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, se

## **D E C I D E:**

1. Desfiintarea mentiunilor din Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... si ... si a mentiunilor din Rapoartele de inspectie fiscala nr. ... si ... intocmite de Serviciul de Inspectie fiscala ...din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... privind taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de ...lei si impozitul pe profit in suma de ... lei urmand ca aceste impozite sa fie reverificate pe aceeași perioada, cu luarea in considerare a celor retinute in prezenta decizie de solutionare a contestatiilor, respectiv:

- desfiintarea din actele atacate a mentiunilor privind deductibilitatea cheltuielilor in suma de ... lei, reprezentand cheltuieli cu amortizarea, reparatiile si intretinerea autoturismului ... detinut de societate, precum si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei;

- admiterea contestatiei in ceea ce priveste dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferente reparatiilor efectuate la un mijloc de transport primit in folosinta in baza unui contract de comodat;

- desfiintarea din actele atacate a mentiunilor privind deductibilitatea cheltuielilor in suma totala de ... lei constand in majorarea eronata a profitului impozabil cu ocazia inspectiei fiscale cu cheltuieli reprezentand valoarea unor bunuri inregistrate ca mijloace fixe, neamortizate;

- respingerea contestatiei in ceea ce priveste masura stabilita de organul de inspectie fiscala de a nu acorda drept de deducere a cheltuielilor in suma de ... lei si a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferente unor bunuri

pentru care contribuabilul nu a demonstrat ca au fost aprovizionate pentru utilizarea in folosul operatiunilor sale taxabile.

Reverificarea va fi efectuata de Administratia Finantelor Publice ..., prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit actele administrative fiscale atacate, urmand ca in 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii sa incheie un alt act administrativ fiscal, conform considerentelor deciziei de solutionare a contestatiilor.

**2.** Desfiintarea mentiunilor din Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... si ... si a mentiunilor din Rapoartele de inspectie fiscala nr. ... si ... intocmite de Serviciul de Inspectie fiscala ... din cadrul Administratiei Finantelor Publice ..., privind calcularea obligatiilor accesorii in suma de ... lei aferente impozitului pe profit si in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca dupa reverificarea impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata dispuse la punctul 1 din dispozitiv, sa se recalculeze accesoriile pentru aceeasi perioada verificata cu luarea in considerare a celor retinute prin prezenta decizie.

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