



**DECIZIA nr. 50 din 2009**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../...2009, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în ..., Nr. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. .../...2009 și .../...2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, **suma totală contestată fiind de ... lei**, astfel:

**1. Din decizia de impunere nr. .../...2009 suma de ... lei**, reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

**2. decizia de impunere nr. .../...2009 pentru suma de ... lei taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, solicită revocarea, modificarea actelor atacate, invocând următoarele motive:

**1. În ceea ce privește Decizia de impunere nr. .../...2009** s-a stabilit în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de ... lei și ... lei majorări de întârziere, respectiv un impozit pe profit de ... lei cu ... lei majorări de întârziere. Organele de inspecție fiscală au reținut, că societatea a dedus TVA-ul aferent facturilor reprezentând diferite servicii, fără a avea încheiate contracte cu furnizorii și că s-au înregistrat în contabilitate bonuri de combustibil pentru autoturismul înmatriculat ..., fără ca societatea să dețină mijloace de transport.

În privința cheltuielilor referitoare la autoturismul sus menționat societatea contestatara precizează, că prin Hotărârea nr. 9/26.04.2007 a Consiliului Local ... s-a aprobat scoaterea din evidența contabilă a autoturismului sus menționat și totodată s-a aprobat majorarea capitalului social al societății, cu acesta (Consiliul local este asociatul unic al societății). Potrivit cărții de identitate a autoturismului deținător și proprietar al acestuia este SC X SRL.

Societatea contestatara consideră că, în aceste condiții, cheltuielile aferente autoturismului și deducerea TVA, începând cu data preluării acestuia, ...04.2007, sunt justificate, ca urmare greșit s-a reținut în raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, cum că din evidența contabilă nu reiese că toate cheltuielile efectuate cu întreținerea, repararea și funcționarea autoturismului ar fi fost efectuate pentru realizarea obiectivului de activitate al societății, în scopul realizării de venituri impozabile. În acest sens face referire la prevederile art.21 alin.3 din Codul fiscal, conform căreia „Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

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”.

Contestatara susține că SC X SRL a deținut și deține o serie de contracte a căror executarea este imposibilă fără autoturismul în cauză, iar contractele semnate de societate au ca scop realizarea de venituri. În acest sens contestatara aduce contractul de execuție de lucrări nr. .../...2005 încheiat cu Consiliul Județean Harghita, având ca obiect refacerea drumurilor comunale ... în valoare de ... lei, lucrare recepționată conform procesului-verbal de recepție finală nr. .../...2006.

Contestatara mai precizează, că în anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009 apar o serie de cheltuieli considerate nedeductibile în perioada anului 2008, aferente autoturismului, ce deja se afla în proprietatea societății și care deservea activitățile necesare executării contractelor încheiate de societate, contracte ce au ca obiect și venituri impozabile și consideră ca aceste cheltuieli sunt deductibile, motiv pentru care,

contestatara solicită acceptarea acestora la deducere. Motivând în drept cu prevederile pct. 48 din normele metodologice ale Codului fiscal:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege: justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezibilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;”.

Față de cele stabilite de organele de inspecție, societatea precizează, că pentru lucrările efectuate cu SC Y SRL, V SRL, W SRL, Q SA și SC P SA, pe lângă facturile emise, există deconturi de prestații cu utilaje, foile de parcurs, bonuri de lucru, deconturi de utilaj, anexate în dosarul contestației, care justifică efectuarea prestațiilor, constituând lucrările ce au ca obiect executarea contractului de execuție de lucrări nr.../...2005, încheiat cu Consiliul Județean Harghita, precum și contractul de lucrări nr. .../...2008 încheiat cu Comuna ..., având ca obiect finalizarea lucrărilor „sediul serviciu public comunitar – capela mortuară – ...” și „reamenajarea casei de cultură ...”, în valoare de ... lei plus TVA.

Cu privire la diferite servicii achiziționate, neacceptate la deducere, contestatara face referire la prevederile Normelor metodologice ale Codului fiscal, conform cărora „Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Pentru motivele invocate societatea contestatara solicită recalcularea sumelor stabilite netemeinic.

**2. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2009**, prin care s-a reținut în sarcina societății suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, societatea contestatara aduce următoarele argumente:

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009 în situația din anexa nr. 2 privind cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, s-a reținut că societatea contestatara a înregistrat în contabilitate achiziții a ... bucăți de scaune ... la valoare de ... lei, din care TVA ... lei, care nu au legătură cu activitatea desfășurată.

Față de această constatare, contestatara arată, că achiziționarea acestor scaune constituie executarea în parte a contractului de lucrări nr. .../...2008, încheiat cu comuna ..., având ca obiect finalizarea lucrărilor „sediul

serviciu public comunitar – capela mortuară – ...” și „reamenajarea casei de cultură ...” în valoare de ... lei plus TVA. În acest sens contestata depune în dosarul contestației adresa nr. .../...2009 a beneficiarului contractului – Comuna ..., potrivit căreia achiziționarea celor ... de scaune face obiectul contractului sus menționat, precizând ca în aceste condiții, nu se poate reține faptul că achiziția acestora nu ar avea legătură cu activitatea desfășurată, în baza contractului încheiat.

Cu privire la exigibilitatea TVA, contestata precizează că la data emiterii facturii în cauză a devenit exigibilă și deductibilitatea TVA, potrivit art. 134 din Codul fiscal.

Pentru aceste motive contestata solicită eliminarea din anexa nr. 2 a poziției 2 la raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009 și modificarea în consecință a Deciziei de impunere nr. .../...2009.

**II. Activitatea de Inspecție Fiscală**, la SC X SRL, a efectuat o inspecție fiscală generală pentru perioada de ..09.2004-...12.2008, iar pentru perioada ...01.2009 - ...05.2009 o inspecție fiscală parțială în vederea verificării sumei negative a TVA, solicitată la rambursare cu control anticipat.

**A.** Prin Raportul de inspecție fiscală generală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .../...2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, pentru perioada verificată: ...09.2004 - ...12.2008, au constatat următoarele deficiențe:

#### **Cu privire la impozitul pe profit**

Pentru perioada verificată SC X SRL a efectuat cheltuieli pentru întreținerea, repararea și funcționarea unui autoturism, în condițiile în care în balanțele de verificare nu se găsește contul 2133 <<Mijloace de transport >>. Din documentele de evidență contabilă și tehnica-operativă nu reiese că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al societății, în scopul realizării de venituri impozabile.

Societatea a dedus și a înregistrat în contabilitate facturi primite de la furnizori reprezentând diferite prestări fără ca acestea să aibă la bază contracte încheiate.

Cheltuielile de mai sus, neacceptate ca deductibile, sunt specificate pe poziții în anexa 1 la raportul de inspecție, cum ar fi: combustibil, lucrări executate cu utilaje de construcții și cu mijloace de transport și chiria acestora, precum și cu cheltuieli pentru întreținerea, repararea și funcționarea autoturismului cu număr de înmatriculare ... .

Organul de inspecție fiscală stabilește că au fost încălcate prevederile:

*Legii nr. 571/2003 art.21 (1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.”*

*Normele metodologice: art. 21 alin. 4 m) „48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Sintetizând constatările, organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuielile neacceptate la deducere, pe an, stabilind impozitul pe profit direct după aceste cheltuieli, astfel:

- pe anul fiscal 2005 după suma de ... lei, impozit aferent ... lei;
- pe anul fiscal 2006 după suma de ... lei, impozitul aferent ... lei;
- pe anul fiscal 2008 după suma de ... lei, impozitul aferent ... lei.

Totalul impozitului pe profit suplimentar stabilit este de ... lei, calculând și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

### **Cu privire la taxa pe valoare adăugată**

Societatea a dedus TVA-ul aferent facturilor reprezentând diferite prestări de servicii, fără a avea încheiate contracte cu respectivii furnizori, arătate pe poziții în Anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală, suma taxei pe valoarea adăugată neacceptată la deducere fiind de ... lei. Aceste prestări de servicii reprezintă lucrări executate cu utilaje de construcții și cu mijloace de transport și chiria acestora, arătate și în anexa 1 la cap. impozit pe profit.

Societatea a înregistrat în contabilitate TVA de pe bonurile de combustibil fără ca societatea să dețină mijloace de transport, respectiv contract de închiriere, concesiune sau sub orice altă formă de posesie a autoturismului ... . Organul de inspecție fiscală făcând referire la Anexa nr. 5 la raport, nu a acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală stabilește că au fost încălcate prevederile:

*„Legea 571/2003 republicată art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.”*

*Legea 571/2003 art. 21 alin. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.” Norme metodologice: art. 21 alin. 4 m) „48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

*HG 1861/2006 pct. 46, alin. 2 „Pentru carburanți auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28/199, privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”*

Totalul taxei pe valoarea adăugată, care nu s-a acceptat la deducere fiind în sumă de ... lei, fiind stabilită ca obligație suplimentară de plată, calculând și majorări de întârziere în sumă de ... lei conform anexei nr. 6 la RIF.

**B.** Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au verificat corectitudinea sumei negative a TVA, solicitată la rambursare cu control anticipat, în valoare de ... lei, aferentă perioadei fiscale de ...01.2009 - ...05.2009. Decontul de TVA a fost înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../...2009, care a fost soluționat astfel:

- TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA aprobat la rambursare ... lei
- TVA respinsă la rambursare ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare se rezultă din următoarele constatări:

- Societatea a înregistrat în contabilitate TVA de pe bonurile de combustibil, fără ca societatea să dețină mijloace de transport, respectiv contract de închiriere, concesiune, sau sub orice altă formă de posesie a autoturismului ... . Conform Anexei 1 TVA neacceptată la deducere este de ... lei.

- Societatea a înregistrat în contabilitate achiziții, care nu au legătură cu activitatea desfășurată. Conform Anexei 2 TVA neacceptată la deducere este de ... lei.

Organul de inspecție fiscală ca temei de drept, invocă:

*„Legea 571/2003 republicată art. 145 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile.” Legea nr.21 alin. (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.” Norme metodologice: art. 21 alin. 4 m) „48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se reține:**

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu diferite servicii și combustibil, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză în conformitate cu prevederile legale incidente în materie**

**respectiv, o analiză din punct de vedere a realității și a necesității efectuării acestor cheltuieli.**

În fapt, organele de inspecție nu au acceptat la deducere, la determinarea profitului impozabil, cheltuieli cu întreținerea, repararea și funcționarea unei autoutilitare Dacia ..., pe motiv că în balața de verificare nu se regăsește contul 2133 <<Mijloace de transport >> și din evidența contabilă și tehnico-operativă nu reiese că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Nu s-au mai acceptat la deducere cheltuielile cu lucrări executate cu utilaje de construcții (autogredere, cilindru compresor), transport materiale de construcții, cheltuieli cu închirierea autobasculantelor și combustibilul acestora, pe motiv că nu au fost încheiate contracte cu furnizorii acestor servicii. Aceste cheltuieli sunt specificate pe poziții în anexa 1 la raportul de inspecție.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală, societatea contestată precizează:

În privința cheltuielilor referitoare la automobilul mixt Dacia ... cu nr. circulație ..., Consiliului Local ... a aprobat majorarea capitalului social al societății cu acest autovehicul, potrivit cărții de identitate a autovehiculului (depusă în copie în dosarul cauzei) deținător și proprietar al acestuia este SC X SRL. Societatea contestată consideră că, în aceste condiții, cheltuielile aferente autoturismului în cauză, începând cu data preluării acestuia, sunt justificate, susținând că a deținut și deține o serie de contracte a căror executare este imposibilă fără autoturismul în cauză, iar contractele semnate de societate au ca scop realizarea de venituri. În continuare făcând referire și la prevederile art.21 alin.3 din Codul fiscal, conform căreia sunt considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice.

În legătură cu cheltuielile cu lucrări executate cu utilaje de construcții (autogredere, cilindru compresor), transport materiale de construcții, cheltuieli cu închirierea autobasculantelor și combustibilul acestora, societatea precizează, că acestea reprezintă lucrările ce au ca obiect executarea contractului de execuție de lucrări nr..../...2005, încheiat cu Consiliul Județean Harghita, având ca obiect refacerea drumurilor comunale ..., recepționată conform procesului-verbal de recepție finală nr. .../...2006 precum și contractul de lucrări nr. .../...2008 încheiat cu Comuna ..., având ca obiect finalizarea lucrărilor „sediul serviciu public comunitar – capela mortuară – ...” și „reamenajarea casei de cultură ...”. Pe lângă facturile emise, există deconturi de prestații cu utilaje, foile de parcurs, bonuri de lucru, deconturi de utilaj, anexate în dosarul contestației, care justifică efectuarea prestațiilor.



Contestatarea considerând ca serviciile în cauză executate de diferiți furnizori, fiind ocazionale, sunt deductibile din punct de vedere fiscal, având în vedere prevederile Normelor metodologice ale Codului fiscal, conform cărora „Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21, alin. (4), lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice...”

Din documentele aflate în dosarul cauzei s-a rezultat că societatea, în perioada verificată a avut următoarele rezultate: anul 2005 - ... lei pierdere, anul 2006 – ... lei profit brut, anul 2007 – ... lei pierdere, anul 2008 – ... lei profit brut.

Organul de inspecție fiscală la stabilirea impozitului pe profit, suplimentar de plată, nu a recalculat profitul impozabil anual, impozitul fiind stabilit direct după cheltuielile neacceptate la deducere, neluând în considerare dacă au fost înregistrate pierderi fiscale și raportate în anii următori.

**În drept**, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*, iar potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**“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.”**

potrivit art. 21 alin. 3

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

**n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede în mod expres cheltuielile care nu sunt deductibile, astfel:

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

*m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte**".*

Cu privire la acest articol, punctul 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, face următoarele precizări:

*„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;***

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

***Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.***

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil a cheltuielilor cu serviciile probate prin documente justificative care să ateste că serviciile în cauză au fost executate.

Față de prevederile legale de mai sus, neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli cu prestarile de servicii, din punct de vedere fiscal, presupune o analiza a acestora în conformitate cu prevederile legale incidente in materie respectiv, o analiza din punct de vedere a realității serviciilor cu utilajele de construcții (autogredere, cilindru compresor), de transport, închirierea autobasculantelor, efectuate pe baza documentelor deținute de societate și a necesității efectuării acestor cheltuieli. Astfel, având în vedere constatarea organului de inspecție fiscală precum și temeiul legal invocat, respectiv art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că nu a fost efectuată o analiză din punct de vedere fiscal în funcție de actul normativ incident.

Din documentele prezentate de societate, depuse și în dosarul cauzei, se rezultă ca cheltuielile cu serviciile neacceptate de organele de

inspecție fiscală la deducere, în fapt reprezintă diferite lucrări executate de terți ocazional cu diferite utilaje ( lucrări cu autogredere, cilindru compresor, transport de deșeuri carieră, pietriș cu autobasculante) în cadrul lucrării de refacerea drumurilor comunale ..., conform contractului de execuție de lucrări nr..../...2005, încheiat de SC X SRL cu Consiliul Județean Harghita.

Decontarea lucrărilor s-a făcut pe baza decontului utilaj, decontului de transport, la care s-au anexat foile de transport, bonul de transport al utilajelor, acestea conținând orele de funcționare, km. parcurși, tariful aplicat.

Având în vedere ca serviciile în cauză au fost efectuate ocazional, refacerea drumurilor nu putea fi executată fără aceste utilaje speciale, iar cum SC X SRL nu posedă toate utilajele necesare pentru refacerea drumurilor, acestea fiind furnizate de terți, lucrările executate fiind justificate cu documente, astfel aceste cheltuieli (neacceptate la deducere conform anexei 1 la raportul de inspecție fiscală) se consideră ca aferente veniturilor realizate și deductibile la determinarea profitului impozabil.

În privința cheltuielilor referitoare la automobilul mixt Dacia ... cu nr. circulație ..., se constată că automobilul în cauză a fost înmatriculat pe numele SC X SRL numai la data de ...2008, conform cărții de identitate a vehiculului, copia depusă în dosarul cauzei, astfel cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente acestuia conform prevederilor legale invocate, sunt deductibile numai de la data înmatriculării pe numele societății.

În urma reanalizării situației cu cheltuielile neacceptate la deducere, conform anexei 1 la raportul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile legale incidente în materie, mai sus arătate, organul de soluționare a reținut următoarele:

În anul 2005, organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei, față de care în urma reanalizării situației s-a rezultat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei, reprezentând combustibil aprovizionat cu bonuri fiscale necomplete și servicii de proiectare fără contract încheiat. Având în vedere că din datele prezentate de organul de inspecție fiscală, societatea contestată a încheiat anul 2005 cu pierdere în sumă de ... lei, astfel prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei nu se rezultă profit impozabil.

În anul 2006, organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei, având în vedere mărimea sumei, acest aspect nici nu se pune în discuție.

În anul 2008, organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere cheltuieli în sumă totală de ... lei, față de care în urma reanalizării situației s-a rezultat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de ... lei, reprezentând combustibil aprovizionat cu bonuri fiscale necomplete și diferite cheltuielile de

întreținere și reparații pentru autovehicul fără specificarea numărului de înmatriculare. Având în vedere că din datele prezentate de organul de inspecție fiscală, societatea contestată a încheiat anul 2007 cu pierdere în sumă de ... lei, fără să specifice suma pierderii fiscale reportate, astfel prin neacceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei nu se stabilește profit impozabil, cu mențiunea că în cazul dacă societatea nu a declarat pierdere fiscală pe anul 2007, se va face regularizarea în anul 2009.

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../...2009, precum și ca prin reanalizarea cheltuielilor neacceptate la deducere, nu s-a rezultat profit impozabil, se va admite, în parte, capătul de cerere referitor la impozitul pe profit și **se va anula decizia de impunere nr. .../...2009 pentru suma de ... lei impozit pe profit și ... lei majorări de întârziere aferente.**

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor cu diferite servicii și combustibil, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză în conformitate cu prevederile legale incidente în materie respectiv, o analiză din punct de vedere a realității și a necesității efectuării acestor cheltuieli.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor reprezentând diferite prestări de servicii, fără a avea încheiate contracte cu respectivii furnizori, arătate pe poziții în Anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, conform anexei 5 la raportul de inspecție fiscală, pe bază de bonuri de combustibil fără ca societatea să dețină mijloace de transport, respectiv contract de închiriere, concesiune sau sub orice altă formă de posesie a autoturismului ... .

Din analiza constatărilor organelor de inspecție fiscală, se rezultă că de fapt taxa pe valoarea adăugată neacceptată ca deductibilă este aferentă cheltuielilor neacceptate la deducere la determinarea profitului impozabil, conform anexei 1 la raportul de inspecție fiscală, inclusiv motivele neacceptării, astfel și situația de fapt este aceeași cu cea descrisă la cap. III/1 din prezenta decizie.

Motivele invocate de societatea contestată sunt aceeași ca la capătul de cerere privind impozitul pe profit.

În drept, cu privire la dreptul de deducere, până la 31.12.2006 au fost aplicabile prevederile art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„ (3) Dacă bunurile și **serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

De la 01.01.2007 erau aplicabile prevederile art. 145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă **taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

Iar art. 146 reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere, care la alin.1 lit.a) prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”.

Iar în ce privește deducerea taxei pentru carburanți auto, Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal are prevederi asemănătoare și înaintea datei de 01.01.2007 și după această dată, și anume: „Pentru carburanți auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28/199, privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține ca exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se realizează

de către o persoană impozabilă prin justificarea acesteia cu factura fiscală, respectiv posibil și cu bonurile fiscale emise pentru carburanți auto și ca bunurile/serviciile facturate persoanei impozabile să fie prestate în beneficiul său și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține ca achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, cum s-a precizat și la cap. III/1 privind impozitul pe profit.

Cu privire la documentele în baza cărora societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală a constatat că s-a dedus TVA aferent combustibilului aprovizionat cu bonuri fiscale necompletate și diferitelor cheltuielile de întreținere și reparații pentru autovehicul fără specificarea numărului de înmatriculare. În urma analizării situațiilor, respectiv anexele 1, 4 și 5 la raportul de inspecție fiscală, s-a rezultat ca taxa pe valoarea adăugată dedusă, pe baza documentelor care nu îndeplinesc condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere, este în suma totală de ... lei (... lei pe anul 2005, ... lei pe anul 2006, ... lei pe anul 2008).

În concluzie, din taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere în sumă totală de ... lei, în perioada 2005 – 2008, suma taxei nedeductibile este de ... lei, la care majorările de întârziere aferente până la data controlului, respectiv ..04.2009, sunt în valoare de ... lei.

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../...2009, urmează **admiterea parțială** a capătului de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată, în consecință se va anula decizia de impunere nr. .../...2009 **pentru suma de ... lei taxa pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente și respingerea** ca neîntemeiată a contestației **pentru suma de ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente.**

Se precizează că, nu s-a putut reține în soluționarea cauzei constatarea organului de inspecție fiscală ca societatea nu deține contract de închiriere, concesiune sau sub orice altă formă de posesie a autoturismului ..., având în vedere că în dosarul cauzei s-a depus cartea de identitate a autovehiculului, conform căreia deținătorul autovehiculului, de la data de ...04.2008, este SC X SRL, dealtfel și cheltuielile cu acest autovehicul au fost recunoscute numai de la data înmatriculării pe numele societății. Faptul ca societatea nu a efectuat majorarea capitalului social cu valoarea acestui autovehicul nu este un motiv pentru neacceptarea deducerilor din punct de vedere fiscal, avându-se în vedere și criteriile economice prevăzute de art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "Veniturile,

alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr. .../...2009, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză din punct de vedere a realității și a necesității efectuării achizițiilor de bunuri aferente.**

**In fapt,** organele de inspecție fiscală, pe perioada ...01.2009 – ...05.2009, au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pe motiv că societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată pe bază de bonuri fiscale pentru carburanți, fără ca societatea să dețină mijloace de transport, precum și achiziții, care nu au legătură cu activitatea desfășurată.

SC X SRL prin contestație aduce argumente cu privire la achiziția a celor ... buc. scaune ... în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată este de ... lei, neacceptată la deducere pe motiv că nu au legătură cu activitatea desfășurată. Față de această constatare, contestatara arată, că achiziționarea acestor scaune constituie executarea în parte a contractului de lucrări nr. .../...2008, încheiat de societatea cu comuna ..., având ca obiect finalizarea lucrărilor „sediul serviciu public comunitar – capela mortuară – ...” și „reamenajarea casei de cultură ...” în valoare de ... lei plus TVA.

În acest sens contestara depune în dosarul contestației adresa nr. .../...2009 a beneficiarului contractului – Comuna ..., potrivit căreia achiziționarea celor ... de scaune face obiectul contractului sus menționat.

**In drept,** se aplică prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil la 01.01.2009:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

În conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

**“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este deductibilă doar în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de prevederile legale de mai sus, neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată, presupune o analiza în conformitate cu prevederile legale incidente în materie respectiv, o analiza din punct de vedere a realității și a necesității achizițiilor în cauză . Astfel, având în vedere constatarea organului de inspecție fiscală precum și temeiul legal invocat, respectiv art.21 alin.4 și art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se reține că nu a fost efectuată o analiză în funcție de actul normativ incident.

Se reține că SC O SRL a emis către SC X SRL factura nr. .../...2009 reprezentând ... buc. scaune ... în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată ... lei.

Din documentele prezentate de societate, respectiv contractul de lucrări nr. .../...2008 încheiat cu Comuna ..., având ca obiect finalizarea lucrărilor „sediu serviciu public comunitar – capela mortuară – ...” și „reamenajarea casei de cultură ...” și adresa Primăriei ... nr. .../...2009, depuse și în dosarul cauzei, se rezultă ca achiziția a celor ... buc. scaune ... în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată este de ... lei, în fapt reprezintă executarea în parte a contractului de lucrări nr. .../...2008, termenul fiind ...2009, ca urmare achiziția în cauză este destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, deci TVA deductibil.

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare, întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../...2009, urmează **admiterea contestației în ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de ... lei**, stabilită prin decizia de impunere nr. .../...2009.

**În ce privește diferența de taxa pe valoarea adăugată până la suma de ... lei, respinsă la rambursare în sumă de ... lei**, se precizează ca SC X SRL, prin contestația depusă, nu aduce argumente de fond în susținerea contestației cu privire la această sumă.

**În drept**, la art.206 alin. (1) lit. c și lit. d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

**“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**[...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**



**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]**, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

**“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**[...]**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;[...]**”, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005: **„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Având în vedere faptul că societatea contestată nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației privind neacceptarea la deducere a sumei de ... lei, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare prin decizia de impunere nr. .../...2009.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, art. 21, art.145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, precum și art. 206, art. 209, art. 214 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**1. Admiterea parțială a contestației, împotriva deciziei de impunere nr. .../...2009, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:**

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de ... lei taxă pe valoarea adăugată și ... lei majorări de întârziere aferente, stabilite prin decizia de impunere nr. .../...2009.**

**3. Admiterea** contestației în ce privește **taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de ... lei**, stabilită prin decizia de impunere nr. .../...2009.

**4. Respingerea** contestației ca nemotivată **pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată neacceptată la rambursare** prin decizia de impunere nr. .../...2009.

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

**DIRECTOR COORDONATOR,**