

DECIZIA NR.102 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2008

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în „„„, str.„„„, nr.„„„, județul „„„, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr....emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a municipiului Deva, care vizează suma de 75.832 lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - majorări de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - majorări de întârziere aferente

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

Văzând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205 și art.209 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este competentă să soluționeze cauza.

I. Prin contestație, SC X SRL din Deva, susține următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

In anul fiscal 2006, referitor la înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu reparațiile, efectuarea acestora a fost certă și s-a făcut asupra mijloacelor de transport care fac obiectul contractului de chirie nr.264/01.09.2006. Data încheierii contractului sus menționat reprezintă doar data la care părțile au ajuns să stabilească punctul comun de interese prevăzut în contract.

De asemenea, la momentul încheierii acestei tranzacții, s-a luat în calcul atât valoarea chiriei stabilită de către SC Y SRL Sebis pentru mijloacele de transport, cât și eventualul quantum al reparațiilor necesare utilizării în condiții optime a acestora, considerând aceasta un avantaj.

În ceea ce privește cheltuielile de transport în sumă de ... lei înregistrate în evidența contabilă în baza facturii .../... și pentru care organele de control au considerat că nu există documente justificative, care să ateste efectuarea serviciilor prestate, contestatorul arată că suma facturată de către SC Y SRL reprezintă, în fapt, chirie pentru mijloacele de transport, conform contractului de chirie nr. .../... pentru trei mijloace de transport inchiriate de către societate.

Contestatorul menționează că în evidența contabilă a fost greșit înregistrată, ca și cheltuială de transport, factura întocmită în mod eronat de către SC Y SRL, cu mențiunea "transport auto" în contul 624 "Cheltuieli de transport", această sumă trebuind a fi înregistrată în contul 612 "Cheltuieli cu redevențe, locații, chirii".

Din punct de vedere fiscal, această cheltuială este deductibilă pentru societatea care o administrează, întrucât utilizarea și înregistrarea de venituri din transporturile efectuate nu se puteau obține fără mijloacele de transport care fac obiectul contractului de chirie prezentat.

Față de cele prezentate mai sus, petentul consideră că tratamentul fiscal al cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, nu se încadrează în prevederile actelor normative menționate de organul fiscal, neexistând motive pentru determinarea acestora ca nedeductibile fiscal.

In anul fiscal 2007, pierderea fiscală înregistrată de societate în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei de către organele de control astfel:

- suma de ... lei (la fel cum s-a arătat pentru anul 2006) reprezentând cheltuieli de reparații în luna martie 2007 având ca obiect mijloace de transport închiriate de la SC Y SRL în baza contractului nr.../..., motivând nedeductibilitatea acestor cheltuieli prin faptul că "Nu există justificare pentru efectuarea reparațiilor având în vedere faptul că în contractul încheiat se face mențiunea că bunul închiriat este în stare corespunzătoare potrivit destinației lui...". Așa cum s-a prezentat anterior, efectuarea acestora a fost certă și s-a făcut asupra mijloacelor de transport care fac obiectul contractului de chirie nr.../....

- suma de ... lei reprezentând chirie înregistrată în baza facturii .../... emisă de SC Y SRL Sebis, a fost determinată de organele de control ca nedeductibilă fiscal, motivând faptul că la factura emisă sunt anexate ca documente justificative, documente emise de societatea de leasing Z SA București pentru SC Y SRL Sebis.

Față de aceasta, contestatorul menționează faptul că, utilizatorul direct al leasingului, în speță SC Y SRL Sebis, aflat în imposibilitatea utilizării mijloacelor de transport prin capacitățile de contractare proprii, a închiriat societății petente aceste mijloace de transport, recuperând ca și valoare a chiriei facturate, contravaloarea facturilor de leasing.

De asemenea, contestatorul mai arată faptul că, utilizarea mijloacelor de transport a adus societății venituri, ceea ce se încadrează în prevederile art.21 pct.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia "Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile...".

- suma de ... lei a fost determinată de organele de control ca nedeductibilă fiscal în perioada2007-....2007, perioadă în care societatea nu a mai realizat venituri.

Contestatorul arată faptul că, ponderea principală a acestor cheltuieli o reprezintă în fapt contravaloarea chiriei achitată de societatea pe care o administra pentru o suprafața de teren pe care a utilizat-o ca și spațiu de parcare pentru mijloacele de transport neutilizate de societate. Destinația acestor cheltuieli nu grevează direct rezultatul exercițiului fiscal 2007, fiind o forma de conservare a mijloacelor de transport neutilizate.

Concluzionând, petenta consideră nelegală determinarea cheltuielilor ca nedeductibile fiscal de către organele de control în suma de ... lei și diminuarea pierderii anului fiscal 2007 cu această sumă.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Contestatorul susține că organele de control au stabilit în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei, după cum urmează:

- suma de ... lei (... lei august 2006 și respectiv ... lei martie 2007) reprezintă TVA aferentă efectuării de reparații la mijloacele de transport așa cum a fost prezentat și la capitolul impozit pe profit înregistrate în luna august 2006 și martie 2007, motivația organelor de control fiind aceea că nu există justificare pentru efectuarea reparațiilor.
- suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturii .../..., este motivată ca lipsă decont sau alt document justificativ;
- la suma de ... lei motivația este nerespectarea prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În susținere, petenta invocă prevederile art.145 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră „Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă, ...” și art.134 alin.3 din același act normativ care prevede că „Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii...”.

De asemenea, conform prevederilor art.145 alin.3 din același act normativ „Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate, utilizate în folosul operațiunilor taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă: TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă...”, iar justificarea dreptului de deducere a TVA și exercitarea acesteia conform prevederilor art.145 alin.8 lit.a) se face cu următoarele documente „a) Pentru TVA datorat sau achitat...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 TVA...”.

Concluzionând, contestatorul consideră că societatea pe care o are în administrare, respectă voința legiuitorului conform prevederilor

menționate, având dreptul la deducerea TVA înscrisă în aceste documente și înregistrate în evidența contabilă.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice a municipiului Deva, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar

În timpul inspecției fiscale a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în suma totală de ... lei, influențând pierderea fiscală - pe cumulată - din anul 2006 în sumă de ... lei cu cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei - reparații efectuate în cursul lunii august 2006 la trei mijloace de transport închiriate în luna septembrie 2006 de la SC Y SRL Sebis, în baza Contractului nr.../. septembrie 2006, neexistând justificare pentru data efectuării reparației (august) și data de la care acestea au fost închiriate, întrucât la Cap.III din contract, referitor la "DURATA CONTRACTULUI", se stipulează ca: "Durata contractului este de 3 ani începând cu data de".
- ... lei - reprezintă "transport auto" în baza facturii nr.../..., emisă de SC Y SRL Sebis, pentru care nu există decont sau alt document justificativ pentru transport.

În concluzie, pierderea contabilă înregistrată în anul 2006 de ... lei a fost influențată cu cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de ... lei (... lei stabilite de organele de inspecție fiscală și ... lei calculate de către societatea verificată) și cu pierderea anului precedent de ... lei, rezultând un profit fiscal impozabil în sumă de ... lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de lei.

Cu privire la diminuarea pierderii înregistrate de către contribuabil în perioada: ...2007-...2008

În anul 2007, pierderea fiscală înregistrată de către societate în sumă de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - reparații efectuate în cursul lunii martie 2007 la trei mijloace de transport închiriate în luna martie 2007 de la SC Y SRL Sebis - în baza Contractului nr.../. martie 2007, neexistând justificare pentru efectuarea reparației, având în vedere faptul că în contractul încheiat, Cap.II, Art.3 se face mențiunea: "Bunul închiriat este în stare corespunzătoare potrivit destinației lui".
- ... lei - reprezintă chirie în baza facturii nr.../...2007, emisă de SC Y SRL Sebis, la care sunt anexate ca documente justificative facturi de leasing emise de SC Z SA București pentru SC Y SRL Sebis. Conform Contractului nr. .../...2007 încheiat între societatea verificată și SC Y SRL, la CAP.IV. PREȚUL CHIRIEI, Art. 5, se stipulează: "Chiriașul se obligă să plătească pentru autovehiculul închiriat contravaloarea facturilor și a cheltuielilor de întreținere și utilizare" iar la Cap.VI OBLIGAȚIILE CHIRIAȘULUI, se prevede:

"la încetarea contractului se restituie bunul închiriat în starea de folosință în care s-a primit".

Având în vedere cele de mai sus, suma înregistrată conform facturii nr. .../...2007 de ...51 lei plus TVA de lei nu are justificare, fiind considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

- ... lei - reprezintă cheltuieli înregistrate de către societate în perioada ...2007 - ...2007, perioadă în care societatea nu a mai realizat venituri (singura factură emisă de societate fiind în luna noiembrie 2007 și reprezintă transport marfă în luna iulie 2007 în valoare de ... lei plus TVA de ... lei, fiind considerate din punct de vedere fiscal cheltuieli nedeductibile, întrucât nu sunt aferente realizării de venituri).

În perioada2008 -2008 pierderea înregistrată de către societate în suma de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei, reprezentând cheltuieli înregistrate de către societate în perioada:2007-....2007, perioada în care societatea nu a mai realizat venituri.

Începând cu luna ... 2007 și până în prezent, societatea nu a mai desfășurat activitate, înregistrând în evidența contabilă cheltuieli pentru care nu există justificare, nefiind respectate în aceste condiții prevederile art.21 pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentar

În perioada supusa inspecției fiscale a fost determinată suplimentar TVA în sumă totală de ... lei, rezultată din:

- ... lei - reprezentând TVA aferentă facturilor de reparații autovehicule, înregistrate în evidența contabilă în perioade care nu fac obiectul contractelor încheiate cu SC Y SRL Sebis (valoarea de ... lei înregistrată în luna august 2006, iar contractul este în vigoare începând cu luna septembrie 2006; valoarea de ... lei este înregistrată în luna februarie 2007, iar contractul este în vigoare începând cu luna martie 2007) și a facturilor de reparații înregistrate în luna martie 2007 (valoarea de ... lei înregistrată în luna martie 2007, contractul fiind cu valabilitate din luna martie 2007, neexistând justificare pentru efectuarea reparației având în vedere faptul că în contractul încheiat, Cap.II, Art.3 se face mențiunea: "Bunul închiriat este în stare corespunzătoare potrivit destinației lui").

- ... lei - reprezentând TVA aferentă facturii nr.../...2006, emisă de SC Y SRL Sebis, pentru care nu există decont sau alt document justificativ pentru transport.

- ... lei - reprezintă TVA aferentă facturii nr..../..., emisă de SC Y SRL Sebis, la care sunt anexate ca documente justificative facturi de leasing emise de SC Z SA București pentru SC Y SRL Sebis, fapt care nu face obiectul contractului încheiat între cele două societăți.

- ... lei - reprezintă TVA aferentă facturilor de chirie, transport etc, înregistrate în perioada ...2007 - ...2008, perioadă în care societatea nu a mai realizat venituri (nu a mai desfășurat activitate), nefiind respectate

prevederile art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 Republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând, a fost stabilită o TVA suplimentară în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., str....., nr... județul .., înregistrată la ORC sub nr.J.../.../....., cod de înregistrare fiscală, reprezentată prin domnul A în calitate de administrator.

Perioada supusă inspecției fiscale:2005 -2008.

A. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea trecerii în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal a cheltuielilor de natura reparațiilor și transport auto, în condițiile în care, contestatorul a înregistrat în contabilitate aceste sume, fără a avea la bază documente justificative și nu prezintă dovezile pe care să se întemeieze deductibilitatea acestora.

A.1. Cu privire la cheltuielile de natura reparațiilor în sumă de ... lei

In fapt, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli ocazionate de **reparațiile efectuate în cursul lunii august 2006** la trei mijloace de transport **închiriate în luna septembrie 2006** de la SC Y SRL Sebiș.

În ceea ce privește aceste cheltuieli, agentul economic le poate considera ca și cheltuieli deductibile la stabilirea profitului net, cu condiția ca la baza efectuării lor să stea un contract de închiriere, să fie efectuate în interesul direct al activității și să respecte tratamentul fiscal sub care legiuitorul înțelege să le includă.

Datele din raportul de inspecție fiscală scot în evidență faptul că între **SC X SRL din Deva** pe de o parte, și SC Y SRL din Sebiș pe de altă parte, a fost încheiat Contractul de închiriere nr..../...2006, această operațiune vizând închirierea a trei autovehicule.

Contractul amintit, încheiat între **SC X SRL din Deva** în calitate de chiriaș și SC Y SRL din Sebiș în calitate de proprietar al bunurilor, are ca obiect conform Art.1 al Capitolului II "Obiectul contractului" - **darea în folosință a autovehiculului ...**

La articolul 3 al Capitolului II din contract, se precizează că **“bunul închiriat este în stare corespunzătoare potrivit destinației lui”**.

De asemenea, la Capitolul III “Durata contractului” se arată că **“durata contractului este de 3 ani începând cu data de2003 ...”**

La data controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile ocazionate de reparațiile efectuate la cele trei autovehicule, întrucât au reținut că pentru aceste cheltuieli nu există justificare, întrucât data efectuării reparației este anterioară datei la care acestea au fost închiriate.

In drept, prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la2007, stipulează:

“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;**”*

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Norme metodologice pentru aplicarea alin.(4) lit.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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”***

Preverile contractului scot în evidență faptul că, bunurile închiriate **sunt în stare corespunzătoare** potrivit destinațiilor lor și durata contractului este de 3 ani **începând cu data de2003**.

Contestatorul înregistrează în evidența contabilă aceste cheltuieli ocazionate de reparațiile efectuate în cursul lunii august 2006, în condițiile în care cele trei autovehicule au fost închiriate în luna

septembrie 2006 și au fost date în folosință în stare corespunzătoare potrivit destinațiilor lor.

Prin prisma prevederilor legale citate, rezultă că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de reparații este ținută de îndeplinirea cumulativă a unor condiții legate, pe de o parte, de dovedirea necesității efectuării lor, iar pe de alta parte, de justificarea realizării lor prin încheierea de contracte.

În condițiile date, în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că suma de ... lei nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

A.2. Cu privire la cheltuielile reprezentând transport auto în sumă de lei

In fapt, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli reprezentând contravaloare transport auto, facturată de SC Y SRL din Sebiș prin emiterea facturii fiscale seria ... nr..../....

În ceea ce privește aceste cheltuieli, agentul economic le poate considera ca și cheltuieli deductibile la stabilirea profitului net, cu condiția ca la baza efectuării lor să existe documente justificative, să fie efectuate în interesul direct al activității și să respecte tratamentul fiscal sub care legiuitorul înțelege să le includă.

Așa cum s-a reținut la capătul de cerere mai sus analizat, Contractul de închiriere nr..../... încheiat între **SC X SRL din Deva** în calitate de chiriaș și SC Y SRL din Sebiș în calitate de proprietar al bunurilor, are ca și singur obiect conform Art.1 al Capitolului II "Obiectul contractului" - **darea în folosință a autovehiculului ...**

Cu factura fiscală seria ... nr..../..., așa cum s-a arătat mai sus, SC Y SRL din Sebiș facturează către **SC X SRL din Deva** contravaloare transport auto, menționând ca și autovehicule cu număr de înmatriculare ...,, aceleași autovehicule care fac obiectul contractului de închiriere.

La data controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile reprezentând contravaloare transport auto, întrucât au reținut că pentru acestea nu există decont sau alt document justificativ pentru transport.

In drept, prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare până la 01.01.2007, stipulează:

"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Norme metodologice pentru aplicarea alin.(4) lit.f)

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Din conținutul contractului de închiriere nr..../... și a facturii fiscale seria ... nr..../..., rezultă faptul că, autovehiculele care fac obiectul închirierii, sunt aceleași cu care SC Y SRL din Sebiș prestează serviciul de transport auto și implicit îl facturează.

Contestatorul înregistrează în evidența contabilă contravaloarea cheltuielilor reprezentând transport auto, în condițiile arătate mai sus și în condițiile în care nu prezintă niciun document justificativ prin care să se facă dovada efectuării transportului.

Prin prisma prevederilor legale citate, rezultă că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile de transport auto este condiționată de îndeplinirea cumulativă a unor condiții legate, pe de o parte și de dovedirea necesității efectuării lor, iar pe de altă parte, de realitatea și efectivitatea serviciilor prestate, a nominalizării și detalierii acestor servicii precum și a justificării realizării lor prin contract încheiat, documente justificative din care să rezulte pe ce rute, distanțe și în ce scop au fost efectuate transporturile, etc.

În condițiile date, în mod corect organele de inspecție fiscală au apreciat că această sumă nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Referitor la susținerea agentului economic din contestație potrivit căreia, suma facturată reprezentând transport auto, este *“în fapt chirie pentru mijloacele de transport conform contractului de chirie nr..../.... pentru trei mijloace de transport închiriate de către societatea noastră”* și că în evidența contabilă a fost greșit înregistrată ca și cheltuială de transport factura întocmită în mod eronat de către SC Y SRL, această sumă trebuind a fi înregistrată în contul de cheltuieli cu chirii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, atâta timp cât nu se probează cu documente legale din care să rezulte o altă situație decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede: “Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

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

Mai mult, și susținerile contestatorului sunt contradictorii, în condițiile în care prin contestație se susține faptul că *“suma facturată reprezintă în fapt chirie pentru mijloacele de transport închiriate”* iar prin nota explicativă, anexă la raportul de inspecție fiscală, contestatorul arată faptul că *“fiind la început de activitate, nu prezenta suficiente garanții pentru a încheia un contract de leasing, motiv pentru care SC Y SRL a încheiat contractul de leasing, **toate sumele prevăzute de plată pentru acesta s-au facturat către SC X SRL**”*.

Având în vedere situația de fapt și de drept, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de 13.349 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile a cheltuielilor de natura reparațiilor și transport auto.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit suplimentar, stabilite în sarcina petentului prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar față de evidența contabilă în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar față de evidență în sumă de lei, contestația se respinge, iar prin contestația formulată nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principale***, contestația va fi respinsă.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor de natura reparațiilor, transport auto și chirie, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara, prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acesteia, în condițiile în care contestatorul nu justifică dreptul de deducere, înregistrând în contabilitate aceste sume fără a avea la bază documente justificative și fără ca ele să genereze venituri.

B.1. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de natura reparațiilor în sumă de lei

SC X SRL din Deva a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor de reparații efectuate la mijloacele de transport închiriate de la **SC Y SRL Sebiș** în baza contractelor de închiriere nr..../...., nr..../... și nr..../....

In drept, speței îi sunt aplicabile prevederile CAP. 10 "Regimul deducerilor, care la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2007, stipulează:

"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;..."

Prin prisma prevederilor legale mai sus citate, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor este condiționat de împrejurarea ca acestea să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv de dovedirea necesității efectuării lor **și a constatărilor reținute** la punctul **A.1. Cu privire la cheltuielile de natura reparațiilor în sumă de ... lei** din prezenta, potrivit cărora contestatorul a înregistrat în evidența contabilă aceste cheltuieli, în condițiile în care acestea au fost efectuate cu o lună înaintea închirierii autovehiculelor și care au fost date în folosință în stare corespunzătoare potrivit destinațiilor lor, urmează a se repinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de reparații la autovehiculele închiriate de la **SC Y SRL Sebiș**.

B.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de natura transportului auto în sumă de ... lei

In fapt, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli reprezentând contravaloare transport auto, facturată de **SC Y SRL din Sebiș** prin emiterea facturii fiscale seria ... nr..../....

In drept, speței îi sunt aplicabile prevederile CAP. 10 "Regimul deducerilor, care la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 26 august 2006, stipulează:

"Dreptul de deducere

(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 prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

Prin prisma prevederilor legale mai sus citate, potrivit cărora dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor este condiționat de împrejurarea ca acestea să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv de dovedirea necesității efectuării lor **și a constatărilor reținute** la punctul **A.2. Cu privire la cheltuielile reprezentând transport auto în sumă de ... lei** din prezenta, potrivit cărora contestatorul a înregistrat în evidența contabilă aceste cheltuieli, **în condițiile în care**, din analiza contractului de închiriere nr..../... și a facturii fiscale seria ... nr..../..., reiese faptul că, autovehiculele care fac obiectul închirierii, sunt aceleași cu care SC Y SRL din Sebiș prestează și implicit facturează transport auto, și **în condițiile în care nu prezintă** niciun document justificativ prin care să se facă dovada efectuării transportului, urmează a se repinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de transport auto facturate de SC Y SRL Sebiș.

B.3. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu chiria în sumă de ... lei

In fapt, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, contravaloare chirie facturată de SC Y SRL din Sebiș prin emiterea facturii fiscale seria ... nr..../... în valoare totală de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Așa cum s-a mai arătat, datele din raportul de inspecție fiscală scot în evidență faptul că între **SC X SRL din Deva** pe de o parte, și SC Y SRL din Sebiș, a fost încheiat Contractul de închiriere nr.2464/01.09.2006, această operațiune vizând închirierea a trei autovehicule.

Contractul amintit, încheiat între **SC X SRL din Deva** în calitate de chiriaș și SC Y SRL din Sebiș în calitate de proprietar al bunurilor, are ca obiect conform Art.1 al Capitolului II "Obiectul contractului" - **darea în folosință a autovehiculului ...**

La data controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă chiriei facturată la luna martie 2007, întrucât au reținut că sunt anexate ca și documente justificative, facturi de leasing emise de SC Z SA București pentru SC Y SRL Sebiș.

SC Z SA București a emis pentru SC YSRL Sebiș, facturile fiscale nr.... – .../... și nr.... – .../..., în valoare totală de ... lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Mai mult, prin contestația formulată, contestatorul susține că organele de control au stabilit în sarcina societății o taxă pe valoarea adăugată suplimentară “... respectiv ... lei martie 2007, care reprezintă reprezintă **TVA aferentă efectuării de reparații la mijloacele de transport** așa cum a fost prezentat și la capitolul impozit pe profit înregistrate în luna august 2006 și martie 2007, motivația organelor de control fiind aceea că nu există justificare pentru efectuarea reparațiilor.”

In drept, art.206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede: “**Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

... c) **motivele de fapt și de drept;**

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

Art.213 “Soluționarea contestației

(1) **In soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

Având în vedere cele precizate mai sus, Biroul de soluționare a contestațiilor **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal**, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.206 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, și întrucât petenta nu aduce argumente de fond în susținerea contestației care să fie incidente cauzei supuse soluționării, să fie justificate cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor fiscale, se va respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu chiria în sumă de 11.692 lei, ca nemotivată și nesusținută cu documente, conform prevederilor punctului 12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală:

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

... b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumentele de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;...**”

B.4. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă cheltuielilor cu chiria, transport, etc.

In fapt, în perioada2007 –2008, contestatorul înregistrează în evidența contabilă, contravaloare facturilor de achiziții de natura transportului auto, chirie, prestări servicii ... facturate de terți, a căror contravaloare a taxei pe valoarea adăugată este în sumă de ... lei.

La data controlului, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, întrucât au reținut că aceste achiziții sunt aferente unei perioade în care societatea nu a mai realizat venituri, respectiv nu a mai desfășurat activitate.

In drept, speței îi sunt aplicabile prevederile CAP. 10 “Regimul deducerilor, care la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la 01 ianuarie 2007, stipulează:

“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;...”

Mai mult, însăși contestatorul în susținerea contestației invocă prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, (articol a cărei redactare a fost valabilă până la data de 01.01.2007), prin prisma căroră: “Dacă bunurile și serviciile achiziționate **sunt destinate, utilizate în folosul operațiunilor taxabile...**”, ori potrivit balanțelor încheiate la luna decembrie 2007 și luna martie 2008, în rulajele curente ale clasei 7 Conturi de venituri, este înscrisă suma 0 lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, Biroul de soluționare a contestațiilor **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt pentru care a contestat actul administrativ fiscal**, care este un element obligatoriu și expres prevăzute de art.206 alin.(1) lit.c) din Codul de procedură fiscală, precum și faptul că petenta nu aduce argumente de fond în susținerea contestației, să fie justificate cu documente, prin care să combată și să înlăture constatările organelor fiscale, se va respinge contestația pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, ca nemotivată și nesusținută cu documente.

Având în vedere situația de fapt și de drept, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, nemotivată și nesusținută cu documente pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de natura reparațiilor, transport auto și chirie.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina petentului prin decizia de impunere, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar față de evidența contabilă în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru capătul de cerere referitor la debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar față de evidență în sumă de ... lei, contestația se respinge, iar prin contestația formulată nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principale***, contestația va fi respinsă.

C. Cu privire la măsura de diminuare a pierderii înregistrate de contestator în perioada2007 -2008, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci este înscrisă în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală, organele fiscale au consemnat următoarele:

- la nivelul anului 2007, pierderea fiscală înregistrată de către societate în sumă de ... lei **a fost diminuată cu suma de ... lei**
 - în perioada: ...2008 -2008, pierderea înregistrată de către societate în suma de ... lei **a fost diminuată cu suma de ... lei**,
- reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale.

Prin Dispoziția nr.... din2008, organele de inspecție fiscală au dispus la măsura nr.1, diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate în sumă totală de ... lei aferentă perioadei2005 –2008, **cu suma de ... lei** (... lei + ... lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale.

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

“Organul competent

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

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

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

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

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

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

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

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

Exemplu:

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

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

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **SC X SRL din Deva** pentru suma de ... **lei reprezentând:**

- ... **lei - impozit pe profit**
- ... **lei - majorări de întârziere aferente**

2. Respingerea ca neîntemeiată, nemotivată și nesuținută cu documente a contestației formulată de **SC X SRL din Deva** pentru suma de ... **lei reprezentând:**

- ... **lei - impozit pe profit**
- ... **lei - majorări de întârziere aferente**

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

Transmiterea contestației formulată de **SC X SRL din Deva** organului competent, respectiv, Administrația finanțelor publice a municipiului Deva în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

C.O./1ex./2008