



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

## AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

*Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud*  
Biroul de soluționare a contestațiilor

---

Dosar Nr. 11/72/2008.

### **DECIZIA NR. 17/14.03.2008**

privind soluționarea contestației depusă de S.C. X S.R.L. , cu sediul în Bistrița ,  
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23077/20.12.2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. 1425/17.12.2007 în legătură cu contestația depusă de S.C. X S.R.L. Bistrița.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 (filele nr. 47-50) , act încheiat de către organele de control ale Activității de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma suplimentară totală de  $S_T$  lei reprezentând impozit pe profit ( $S_1$  lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ( $S_2$  lei) , taxa pe valoarea adăugată ( $S_3$  lei) și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ( $S_4$  lei).

Contestația a fost redactată și depusă prin Cabinet Individual – Avocat B.A. (împuternicire avocațială nr. 116/19.11.2007 – fila nr. 53).

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 207 si 209 alin. 1 lit. a). din Codul de procedură fiscală și , pe cale de consecință , D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra cererii.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Menționăm că în prezenta decizie , pentru a asigura comparabilitate și coerență, toate datele privitoare la sumele reprezentând bazele de impozitare și impozitele aferente sunt exprimate în lei – RON.

**Din analiza documentelor existente la dosar rezultă următoarele:**

## I. A). Impozitul pe profit.

a). Urmare inspecției fiscale generale efectuată la S.C. X S.R.L. Bistrița s-a stabilit că în luna octombrie a anului 2002 petenta a înregistrat în evidența contabilă (cont 2123) suma de  $S_5$  lei reprezentând contravaloarea a 16 bucăți matrițe facturate de S.C. Y S.R.L. cu documentul fiscal nr. 3960682/17.10.2002.

În luna decembrie 2002 s-a înregistrat în evidența contabilă ieșirea din gestiune a matrițelor în suma de  $S_5$  lei prin creditarea contului 2123 în corespondență cu debitul contului 658 „Alte cheltuieli de exploatare”. Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. 995/30.10.2007 (filele nr. 24-44) ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate , S.C. X S.R.L. Bistrița a livrat cele 16 matrițe către S.C. R S.A. cu factura fiscală nr. 3964207/28.12.2002 , valoarea totală a facturii fiind de  $S_6$  lei din care s-a înregistrat taxă pe valoarea adăugată colectată  $S_7$  lei iar diferența de  $S_8$  lei a fost contabilizată în contul 758 „Alte venituri din exploatare”.

Față de cele sus arătate , organele de inspecție fiscală au apreciat că matrițele din discuție fac parte din categoria mijloacelor fixe amortizabile iar în conformitate cu prevederile pct. 19 din H.G. nr. 909/1997 , în cazul nerecuperării integrale pe calea amortizării a valorii de intrare a acestora se va asigura recuperarea valorii neamortizate prin includerea acestora în cheltuieli de exploatare din care se deduc sumele rezultate în urma valorificării iar diferența rămasă nerecuperată incluzându-se în cheltuielile excepționale nedeductibile fiscal.

Astfel , a fost considerată cheltuială nedeductibilă diferența dintre valoarea de intrare a matrițelor (cont 658) și cea de ieșire a acestora din gestiune (cont 758) respectiv suma de  $S_9$  lei ( $S_5$  lei –  $S_8$  lei). Ca urmare , pentru anul fiscal 2002 a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în cuantum de  $S_{10}$  lei ( $S_9$  lei x 25%).

b). Urmare verificării situației activelor corporale pe care societatea le deținea în primul trimestru al anului 2004 , organele de inspecție fiscală au constatat că petenta avea înregistrate în evidența contabilă un număr de 4 autoturisme și anume:

- autoturism S în valoare de ..... Z lei;
- autoturism B în valoare de ..... D lei;
- autoturism A în valoare de ..... F lei;
- autoturism M în valoare de ..... G lei.

Având în vedere că societatea verificată are trei asociați , s-a considerat că petenta nu poate beneficia de deductibilitate la amortizarea autoturismului A întrucât legislația prevede limitativ asemenea cheltuieli la cel mult un autoturism pentru fiecare din cei trei asociați administratori.

Astfel , pentru anul 2004 , a fost calculat un impozit pe profit suplimentar aferent diferenței de cheltuieli cu amortizarea autoturismului A în cuantum total de L lei ( $J$  x 25%).

c). În urma verificării documentelor justificative și contabile aferente anului 2005 organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contabilitate cheltuieli reprezentând contravaloarea unor bilete de avion pe ruta România – Italia , precum și cheltuieli cu cazare a asociaților - administratori - în diferite orașe din țară. Având în vedere că în perioada respectivă petenta a avut un singur client și anume S.C. I S.R.L. Cluj-Napoca și cum nu a avut relații comerciale cu nici o societate din Italia iar marfa comercializată provenea din alte județe decât cele în care au fost efectuate deplasările , organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu deplasările în străinătate și cele cu cazarea la diferite hoteluri din țară a administratorilor italieni. Cheltuielile de această natură se regăsesc consemnate în cuprinsul anexelor nr. 7 și 8 (filele nr. 13-15).

La finalul controlului conform calculelor efectuate , regăsite în anexele 5.1/1 și 5.1/2 (filele nr. 22-23) , prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 (filele nr. 47-50) s-a stabilit în sarcina contestatoarei un impozit pe profit suplimentar de  $S_1$  lei și accesorii aferente de  $S_2$  lei.

#### B). Taxa pe valoarea adăugată.

Prin același titlu de creanță (Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007) , organele de inspecție fiscală au mai stabilit suplimentar în sarcina petentei și o taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de  $S_3$  lei , prin excluderea de la deductibilitate a acesteia.

Astfel a fost excluse de la deductibilitate următoarele:

- suma de  $S_{11}$  lei reprezentând T.V.A. regăsită în factura de achiziționare a unui bilet de avion pe ruta Cluj – București de la S.C. AT S.R.L. Cluj , pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pe motiv că , în opinia organelor de control , societatea nu a justificat că deplasarea ar fi fost în folosul operațiunilor sale taxabile;

- suma de  $S_{12}$  lei regăsită în facturile aferente prestărilor de servicii constând în cazări la diverse hoteluri din țară a asociaților italieni pentru care contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere. Și în acest caz , organul de inspecție fiscală a considerat că petenta nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile , așa cum prevede art. 145 alin. (2) , lit. a). din Legea nr. 571/2003;

- suma de  $S_{13}$  lei reprezentând T.V.A. cuprinsă în facturile emise de S.C. EC S.R.L. Constanța către petentă în perioada 16.09.2005 – 26.09.2005 pe motiv că societatea furnizoare , potrivit verificărilor efectuate de către organele gărzii financiare , ar fi de tip fantomă;

- suma de  $S_{14}$  lei reprezentând T.V.A. cuprinsă în facturile emise către contestatoare de S.C. Y S.R.L. Sibiu în perioada 22.07.2005 – 22.11.2005 pe motiv că , urmare unor verificări încrucișate efectuate de Garda Financiară Bistrița s-a stabilit că

facturile în cauză ar fi fictive , administratorul societății furnizoare declarând că aceste documente i-au fost furate în data de 17.07.2005 , deci înainte ca ele să fie întocmite.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată , urmare verificărilor efectuate , s-au stabilit , așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală , nereguli în ceea ce privește colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor avansuri încasate în derularea relațiilor comerciale cu S.C. I S.R.L. Cluj-Napoca , însă , așa cum se arată în același raport , deși au rezultat diferențe la T.V.A. colectată pe perioade de raportare , în funcție de data încasării , respectiv a stingerii avansurilor , pe global însă , nefiind diferențe între sumele stabilite la control și cele stabilite de societate întrucât până la finalizarea verificării avansurile au fost stinse în evidența contabilă.

Pentru diferențele stabilite la taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii în cuantum total de  $S_4$  lei , așa cum rezultă din anexele nr. 9.3 și 9.4 la raportul de inspecție fiscală (filele nr. 8-10).

Astfel , prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 (filele nr. 47-50) , a fost stabilită în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată de plată de  $S_3$  lei precum și accesorii la același impozit indirect de  $S_4$  lei.

II. Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 (filele nr. 47-50) , prin Cabinet Individual B.A. , se formulează și depune contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 33367/05.12.2007 (fila nr. 57) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23077/20.12.2007 (fila nr. 66).

În cuprinsul contestației formulate petenta arată că înțelege să conteste în întregime Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 (filele nr. 47-50).

#### Motivele invocate de petenta în susținerea contestației sunt următoarele:

- contestatoarea susține că nu este corectă stabilirea ca și cheltuială nedeductibilă a diferenței dintre prețul de cumpărare și cel de vânzare a matrițelor întrucât acestea nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi considerate mijloace fixe , respectiv nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 3 alin. (2) lit. b). din Legea nr. 15/1994 – nu au o durată normală de utilizare mai mare de 1 an;

- în același sens petenta arată că , conform art. 6 alin. (1) lit. b). din Legea nr. 15/1994 nu sunt mijloace fixe și , prin urmare , nu sunt supuse amortizării , „sculele , instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie , fie la executarea unei anumite comenzi , indiferent de valoarea și de durata lor de funcționare normală”;

- contestatoarea susține că matrițele sunt dispozitive speciale destinate a fi folosite pentru fabricarea carcaselor de contoare , în mod evident acestea nu sunt mijloace fixe și , deci , nu sunt supuse amortizării;

- este adevărat că au fost înregistrate în contabilitate ca mijloace fixe , arată S.C. X S.R.L. , dar aceasta este o eroare , care , susține petenta , nu poate produce alte efecte juridice , decât eventual , stabilirea unei sancțiuni contravenționale pentru înregistrarea eronată a documentului de achiziție , dacă fapta constituie contravenție;

- de asemenea , în opinia petentei măsura neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu amortizarea autoturismului A nu este întemeiată întrucât acesta nu era în stare de funcționare;

- în același sens se apreciază că interpretarea dată de organul de control normei legale este prea restrictivă , în dezacord cu scopul acesteia pentru că doar trei autoturisme erau în stare de funcționare;

- petenta arată că autoturismul A avea defecțiuni substanțiale , nefiind în stare de funcționare , astfel că nu poate fi considerat un autoturism folosit de către unul din asociați;

- privitor la considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor cu deplasările efectuate petenta susține că măsura luată de către organele de verificare se bazează pe o interpretare eronată a legii conform căreia ar fi deductibile doar cheltuielile aferente vizitelor la clienții existenți , interpretare care , mai menționează contestatoarea , se întemeiază pe o necunoaștere a vieții economice și comerciale;

- S.C. X S.R.L. Bistrița susține că deplasările au avut ca scop întocmirea și prezentarea de oferte unor potențiali clienți , lucru mult mai important din punct de vedere economic decât vizitarea clienților existenți;

- petenta susține că neacordarea deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui bilet de avion și a unor produse și servicii hoteliere se bazează pe o interpretare eronată a legii întrucât aceasta nu cere decât existența documentului fiscal valabil pentru exercitarea dreptului de deducere , nu și justificarea necesității achiziționării produsului ori serviciului , în cazul în care aceste cheltuieli nu erau necesare cheltuiala nu este nedeductibilă la calculul profitului impozabil neavând nici un efect asupra taxei pe valoarea adăugată;

- în ceea ce privește societatea comercială EC S.R.L. Constanța se învederează în contestație că ea a fost legal constituită și înregistrată astfel că motivul pentru care organul de control nu a acordat dreptul de deducere al T.V.A. din factura întocmită de aceasta și anume acela că ea nu a putut fi găsită este neîntemeiat;

- petenta arată că a căutat și a găsit această societate pe pagina de internet a Ministerului economiei și Finanțelor iar toate datele din factură corespund informațiilor furnizate pe această pagină de internet;

- societatea comercială EC S.R.L. Constanța nu este radiată ci este în stare de funcționare , nu s-a dovedit că factura emisă de aceasta ar fi falsă și nici că produsele înscrise în aceasta nu ar fi fost achiziționate astfel că pentru faptul că reprezentanții acestei societăți se sustrag de la plata obligațiilor fiscale nu poate fi reținută culpa S.C. X S.R.L. Bistrița;

- cu privire la S.C. Y S.R.L. Sibiu netemeinicia aprecierilor organului de control este și mai evidentă se arată în contestație;

- petenta menționează că facturile emise de S.C. Y S.R.L. Sibiu nu au nici un viciu dovedit , iar din acest punct de vedere petenta apreciază că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru acțiunile/inacțiunile reprezentanților legali ai acestei societăți;

- în aceeași ordine de idei petenta arată că nu există o dispoziție legală care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. de înregistrarea facturii în evidențele contabile ale emitentului;

- concluzionând petenta arată că facturile emise de S.C. Y S.R.L. Sibiu și S.C. EC S.R.L. Constanța conțin toate mențiunile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal iar în raport de aceasta , nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi reprezintă un abuz.

Față de motivele sus arătate petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost ea formulată și anularea Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007.

Prin adresa nr. 23077/22.01.2008 (fila nr. 67) s-au solicitat petentei documente completatoare , acestea fiind transmise cu adresa nr. 2268/06.02.2008 (fila nr. 120). Precizăm că documentele transmise se regăsesc anexate la dosarul cauzei – filele nr. 69 - 119.

### **III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:**

**A). În ceea ce privește impozitul pe profit** stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. Bistrița prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 se impune ca D.G.F.P. Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor să se pronunțe dacă cheltuielile efectuate de petentă pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere și care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina contestatoarei a impozitului pe profit și accesoriilor aferente sunt sau nu de natură deductibilă din punct de vedere al legislației fiscale.

În această ordine de idei reiterăm că , printre altele , în sarcina petentei a fost stabilit , așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. 995/30.10.2007 (filele nr. 24-44) , un impozit pe profit suplimentar în cuantum de S<sub>10</sub> lei urmare considerării ca și cheltuială nedeductibilă fiscal a diferenței dintre valoarea de intrare a celor 16 matrițe și cea de ieșire a acestora din gestiunea contestatoarei (S<sub>5</sub> lei – S<sub>8</sub> lei).

Litigiul fiscal în ceea ce privește acest aspect a izvorât din aprecierea făcută de către organele fiscale asupra naturii matrițelor achiziționate de petentă , considerându-le mijloace fixe amortizabile , în timp ce S.C. X S.R.L. Bistrița susține că deși în mod eronat a contabilizat aceste matrițe la contul de mijloace fixe corespunzător respectivele bunuri nu fac parte din această categorie și nu se supun amortizării.

Față de cele sus arătate menționăm că în conformitate cu dispozițiile de principiu ale art. 3 alin. (2) din Legea nr. 15/1994 ® privind amortizarea capitalului imobilizat în

active corporale și necorporale (așa cum era ea în vigoare la data efectuării operațiunilor) „Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a). are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual , în funcție de indicele de inflație;

b). are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”.

Prin excepție , potrivit art. 6 lit. b). din Legea nr. 15/1994 ® :

„Nu sunt considerate mijloace fixe:

a). .....

b). sculele , instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc fie la fabricarea anumitor produse în serie , fie la executarea unei anumite comenzi , indiferent de valoarea și de natura lor de funcționare normală;

.....  
h). .....

Față de prevederile legale anterior citate , având în vedere că matrițele din discuție au fost utilizate la fabricarea anumitor produse în serie potrivit comenzilor făcute în acest sens , apreciem că ele se încadrează în prevederile art. 6 lit. b). din Legea nr. 15/1994® și nu pot fi considerate mijloace fixe amortizabile.

Că este așa rezultă și din prevederile art. 63 alin. (2) din Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 potrivit căroră „Obiectele de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe , indiferent de durata lor de serviciu , sau cu o durată mai mică de un an , indiferent de valoarea lor , precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție , echipamentul de lucru , îmbrăcămintea specială , mecanismele , dispozitivele , verificatoarele , SDV-urile , aparatele de măsură și control, matrițele folosite la executarea anumitor produse și alte obiecte similare).”.

Ținând seama de cele sus arătate constatăm că matrițele din discuție nu fac parte din categoria mijloacelor fixe amortizabile așa cum au fost ele catalogate de către organele de inspecție fiscală și , prin urmare , măsurile luate de către organele de inspecție fiscală referitoare la considerarea ca nedeductibilă fiscal a diferenței dintre valoarea de intrare și cea de ieșire a acestora din gestiunea contestatoarei , precum și stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent pentru aceste motive nu sunt întemeiate.

Privitor la faptul că petenta a înregistrat eronat , așa cum susține în contestație , matrițele la mijloace fixe , precizăm că această greșeală nu este una care să conducă implicit la catalogarea definitivă și irevocabilă ca mijloace fixe amortizabile a bunurilor respective , cu toate consecințele ce decurg urmare acestui fapt.

Față de cele sus arătate constatăm că prin inspecția fiscală efectuată nu a fost lămurită cu certitudine starea reală de fapt în ceea ce privește matrițele în discuție iar din cuprinsul documentelor de care s-a făcut vorbire și care sunt anexate la dosarul cauzei nu poate fi stabilit concret dacă natura cheltuielilor efectuate cu aceste bunuri este

deductibilă sau nedeductibilă fiscal până când nu vor fi verificate și alte elemente care să clarifice dacă , într-adevăr , așa cum susține reprezentantul petentei , cheltuielile respective au fost justificate ca fiind efectuate în scopul obținerii de venituri.

Ținând seama de cele sus arătate , de incoerența și lipsa din actele de verificare a unor elemente esențiale analizei deductibilității cheltuielilor cu aceste matrițe , apreciem că se impune refacerea controlului privind acest subiect în baza unei reverificări dispuse urmare desființării , reverificare ce va fi efectuată de către o altă echipă de control care va avea în vedere strict considerentele sus arătate urmărind să lămurească natura deductibilă sau nedeductibilă a cheltuielilor cu matrițele prin prisma participării acestora la veniturile societății , verificându-se totodată și raportul dintre costul de producție al matrițelor și valoarea de facturare a acestora către petentă.

Referitor la măsura neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu amortizarea , aferente autoturismului A , cu consecințe asupra profitului impozabil și impozitului pe profit , precizăm că și aceasta este în neconcordanță cu principiile de interpretare și aplicare a prevederilor legale în materie. Astfel , din cuprinsul actelor depuse la dosar rezultă cu claritate că ultimul autoturism achiziționat de petentă (al patrulea) este autoturismul M (a se vedea documentele de achiziționare a acestora – filele nr. 104-114). În aceste condiții , apreciem că dacă s-a constatat , prin prisma prevederilor art. 21 alin. (3) lit. n). din Legea nr. 571/2003 , că petenta înregistra, ca deductibile din punct de vedere fiscal , cheltuieli cu amortizarea pentru mai multe autoturisme decât limita legală stabilită , atunci credem că este cât se poate de logic și obiectiv să fie excluse de la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea autoturismelor ce au fost achiziționate depășindu-se aceasta limită și nu cele aferente amortizării autoturismelor achiziționate în interiorul limitei legale stabilite. Așa fiind , apreciem că , în cazul analizat , în mod eronat au fost excluse de la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea unui autoturism pentru care petenta se încadra în limitele legal stabilite , nedeductibilitatea trebuind a fi constatată în ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea înregistrate de contestatoare peste această limită. Menționăm că în astfel de situații nu interesează faptul că un autoturism a fost defect o anumite perioadă de timp sau nu , legislația în materie referindu-se limitativ la numărul autoturismelor pentru care cheltuielile sunt de natură deductibilă și nu la starea lor tehnică. În consecință apreciem că pentru perioada în care petenta a înregistrat cheltuieli deductibile cu amortizarea a patru autoturisme , autoturismul pentru care limita deductibilității acestor cheltuieli a fost depășită este ultimul achiziționat. În aceste condiții constatăm că baza de impunere nu a fost stabilită corect , cheltuielile cu amortizarea pentru care petenta nu beneficia de deductibilitate nefiind individualizate legal și obiectiv , motiv pentru care se impune reanalizarea situației pe calea reverificării dispusă urmare desființării.

În ceea ce privește cheltuielile de deplasare efectuate de către administratorii petentei în perioada 2005-2006 precizăm că potrivit art. 21 alin. (2) lit. e). din Legea nr. 571/2003 – actualizată – sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și



administratori , în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți.

În conformitate cu dispozițiile pct. 28 din H.G. nr. 44/2004 „*Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și în străinătate , efectuate de către salariați și administratori , se efectuează pe baza rezultatului contabil curent , respectiv reportat. Rezultatul contabil curent reprezintă soldul contului <<Profit și pierdere>> la nivel de lună , respectiv trimestru , după caz , urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care , prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat , contribuabilul înregistrează profit contabil , cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. e). din codul fiscal sunt deductibile. Profitul din anii precedenți reprezintă soldul contului <<Rezultatul reportat>> la data de 31 decembrie a anului anterior anului curent , indiferent de natura conturilor analitice.*”.

Având în vedere că pentru anii 2005 și 2006 singura condiție necesară de îndeplinit în ceea ce privește acordarea deductibilității este realizarea de profit în exercițiul curent și/sau din anii precedenți și cum , din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală , rezultă că petenta a înregistrat pierdere în anii menționați rezultă limpede că pentru această perioadă petenta nu poate beneficia de deducerea acestor cheltuieli.

De altfel în susținerea contestației sale privind acest capăt de cerere petenta nu anexează decât copii ale unor contracte încheiate cu diverși parteneri de afaceri înainte de efectuarea deplasărilor care nici nu au relevanță prin prisma analizei fiscale sus arătate.

Pentru cheltuielile de deplasare efectuate în cursul anului 2007 însă , urmare modificării art. 21 alin. (2) lit. e). din Legea nr. 571/2003 , apreciem că petenta beneficia de deductibilitatea acestora doar în măsura în care ele au fost efectuate în scopul realizării de venituri întrucât condiționarea acordării deducerii de realizarea de profit nu mai era prevăzută de noua dispoziție legală.

Față de toate considerentele arătate anterior , concluzionând , precizăm că în ceea ce privește impozitul pe profit și accesoriile , decizia de impunere atacată se impune a fi desființată în totalitate. Reverificarea ce urmează a fi efectuată , în termen legal , de către o altă echipă de control , va ține seama strict de cele sus arătate urmărind să lămurească și clarifice exact și fidel starea de fapt concretă.

**B). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată** contestată menționăm următoarele:

Referitor la suma de S<sub>11</sub> lei reprezentând T.V.A. cuprinsă în factura de achiziționare a unui bilet de avion pe ruta Cluj-București precizăm că în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) lit. a). din Codul fiscal (forma în vigoare la data emiterii facturii) „*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 sau urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”*.

De asemenea , potrivit art. 145 alin. (8) lit. a). din același act normativ „*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 sau 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.”*

Cu alte cuvinte , potrivit textelor legale anterior citate , pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor ori serviciilor achiziționate este necesar ca bunurile sau serviciile să fie achiziționate în folosul operațiunilor taxabile. În ceea ce privește justificarea dreptului de deducere , în vederea exercitării acestuia , persoana impozabilă trebuie să dețină factura fiscală întocmită legal.

În cazul analizat așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nu a fost negată existența documentului justificativ (facturii fiscale legal întocmite) , organele de control apreciind doar că deplasarea nu ar fi fost în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Având în vedere motivațiile petentei , regăsite în cuprinsul contestației , potrivit cărora s-au efectuat deplasări în vederea prezentării de oferte unor potențiali clienți , apreciem că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S<sub>11</sub> lei pe motiv că deplasările cu acest interes nu ar fi în scopul operațiunilor taxabile este pripit luată. Din punct de vedere fiscal , justificarea deplasării în scopul operațiunilor taxabile nu a fost probată nici de petentă decât prin simple afirmații , fără a fi prezentate alte probe cum ar fi ordine de deplasare ori confirmări ale firmelor la care susține că a prezentat ofertele.

Având în vedere cele arătate mai sus și ținând seama că societatea a obținut pierderi în toată această perioadă urmează ca pentru acest capăt de cerere contestația petentei să fie desființată urmând ca la refacerea controlului să fie stabilit cu certitudine dacă aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul operațiunilor taxabile.

Pentru aceleași motive urmează să fie desființată contestația și pentru capătul de cerere referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de S<sub>12</sub> lei regăsită în facturile de cazare evidențiate în cuprinsul Anexei nr. 8 la Raportul de inspecție fiscală nr. 995/30.10.2007 (filele nr. 13-14) , prevederile art. 145 Cod fiscal invocate mai sus fiind aplicabile și în acest caz , cu precizarea că modificările în timp ale articolului prin diverse acte normative ce au adus modificări sau completări Codului fiscal nu au schimbat sensul dispozițiilor sale.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în quantum total de S<sub>13</sub> lei cuprinsă în cele 4 facturi emise de S.C. EC S.R.L. Constanța neadmisă la deducere pe motiv că societatea emitentă nu funcționează la sediul declarat și că nu figurează cu bilanț contabil depus pentru anul 2004 și nici cu raportarea semestrială la 30.06.2005 precum și T.V.A. în quantum de S<sub>14</sub> lei regăsită în facturile emise către petentă de S.C. Y S.R.L. Sibiu , neadmisă la deducere pe motiv că documentele în cauză ar fi fictive , precizăm următoarele:

Așa cum se arată în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza deciziei de impunere atacate , relațiile comerciale precum și documentele ce au fost încheiate în acest sens între societățile S.C. EC S.R.L. Constanța și S.C. X S.R.L. Bistrița pe de o parte și S.C. Y S.R.L. Sibiu și S.C. X S.R.L. Bistrița pe de altă parte , au făcut obiectul unor verificări încrucișate a căror rezultat se regăsește consemnat în cuprinsul procesului verbal de constatare nr. 400453/06.02.2007 (filele nr. 6-7) încheiat de comisari ai Gărzii Financiare Bistrița. Menționăm că , constatările organelor de control ale Gărzii Financiare Bistrița au fost preluate integral în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei atacate.

Menționăm că în finalul procesului verbal din 06.02.2007 se precizează că acesta , împreună cu toate anexele urmează a fi înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Bistrița împreună cu sesizarea penală. Mai mult decât atât , cu scrisoarea nr. 501051/BN/06.03.2008 (fila nr. 126) Garda Financiară – Secția Bistrița ne comunică în copie sesizarea penală nr. 400494/BN/08.02.2007 (filele nr. 122-123) precum și adresa nr. 36/P/14.02.2007 (fila nr. 125) a Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud prin care se confirmă deschiderea dosarului penal privind pe S.D. asociat și administrator al S.C. X S.R.L. Bistrița , acesta fiind cercetat sub aspectul infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 și Legea nr. 82/1991.

Constatăm astfel că în speța analizată sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a). din Codul de Procedură Fiscală , care stipulează că , *“Organul de soluționare competent poate suspenda , prin decizie motivată , soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”*.

Astfel , ținând seama că , în cauză , obiectul litigiului izvorăște din constatările făcute de către organele Gărzii Financiare Bistrița regăsite în cuprinsul procesului verbal de constatare nr. 400453/06.02.2007 preluate și de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție și al deciziei de impunere atacate , constatări potrivit cărora facturile prezentate sunt fictive ori aparțin unor societăți de tip fantomă , constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite , a legalității documentelor întocmite și folosite , inclusiv a realității operațiunilor sau tranzacțiilor reflectate în aceste documente, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din acest punct de vedere , confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor Gărzii Financiare Bistrița privitoare la facturile din cauză și la realitatea operațiunilor

consemnate în acestea , precum și confirmarea sau infirmarea culpei reprezentanților societății ar determina adoptarea , pe fondul cauzei , a unor soluții diferite în ceea ce privește cererea petentei.

Cu alte cuvinte , faptele pentru care s-au sesizat organele de cercetare penală raportate la legislația în materie au o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și , în consecință , pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare se impune suspendarea procedurii administrative prevăzute de Codul de Procedură Fiscală , până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității documentelor și operațiunilor în cauză.

Având în vedere cele sus arătate , în ceea ce privește accesoriile la taxa pe valoarea adăugată , ele nefiind individualizate concret pe fiecare sumă stabilită suplimentar , se impune ca și în privința acestora să fie adoptată soluția desființării totale.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei , în temeiul art. 216 alin. (3) și (4) din Codul de Procedura Fiscala , se

#### DECIDE:

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată nr. 417/30.10.2007 emisă de Administrația finanțelor Publice a municipiului Bistrița – Activitatea de inspecție fiscală pentru impozitul pe profit în sumă de  $S_1$  lei și pentru accesoriile stabilite la același impozit în quantum de  $S_2$  lei precum și pentru suma de  $S_{11} + S_{12}$  lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respectiv accesoriile la taxa pe valoare adăugată în quantum de  $S_4$  lei urmând ca , în termen legal , în cauză să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere atât considerentele prezentei decizii de soluționare cât și normele de procedură incidente în asemenea situații.

2. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L. Bistrița pentru capetele de cerere referitoare la suma de  $S_{13} + S_{14}$  lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală , procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea , în conformitate cu art. 214 alin. (3) din Codul de procedură fiscală precum și cu cele ale art. 244 alin. (2) Cod procedură civilă.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud - Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,  
L.S.