



ROMANIA - Ministerul Finanțelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Dirrecția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 9/108/2008

DECIZIA NR. 9/17.02.2009

privind soluționarea contestației depuse de **S.C. K S.R.L.** ,
cu sediul în B , str. , BL. , SC. , AP. , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub
nr. 36.409/15.12.2008

Dirrecția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului B prin adresa nr. 2606/12.12.2008 în legătură cu contestația depusă de **S.C. K S.R.L.** din B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. 704/24.10.2008 (filele nr. 21-23) privind obligațiile fiscale suplimentare la bugetul general consolidat, stabilite de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului B, în sumă totală de **S lei**, din care **impozit pe profit** în sumă de **s1 lei pentru perioada 01.01.2005-30.06.2008** și **taxa pe valoarea adăugată**, în sumă de **s2 lei pentru perioada 01.07.2007-31.08.2008**. De asemenea petenta contestă toate obligațiile accesorii (la impozitul pe profit - **majorări de întârziere** aferente în cuantum de **s3 lei** și respectiv la taxa pe valoarea adăugată - **majorări de întârziere** aferente de **s4 lei**).

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 207 și 209 alin. (1) lit. a). din Codul de procedură fiscală ® și, pe cale de consecință, Dirrecția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să soluționeze contestația.

Prin scrisoarea nr. 36.409/22.01.2009 (filele nr.92-93), organul de soluționare a solicitat petentei completarea dosarului cauzei cu documente prin care să justifice cele susținute în contestație.

Prin adresa nr. 1483/28.01.2009, contestatoarea a dat curs celor solicitate, documentele fiind atașate la filele nr. 94-169.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

I. Prin decizia de impunere nr. 704/24.10.2008 (filele nr.21-23), emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița, s-a stabilit suplimentar în sarcina S.C. K S.R.L. B impozit pe profit în sumă de s1 lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de s2 lei, precum și accesorii aferente.

Argumentele organelor competente precum și modalitatea de calcul care au stat la baza aplicării acestor măsuri, se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.2196

încheiat la data de 24.10.2008 (filele nr.24-41), raport care a avut ca obiectiv inspecția fiscală generală, a vizat perioada 06.10.2003-31.08.2008 și s-a efectuat ca urmare solicitărilor înaintate de către Garda Financiară – Secția Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 401680/21.05.2007 privind stabilirea obligațiilor fiscale în întregime, datorate de către SC K SRL B precum și luarea măsurilor asigurătorii în vederea recuperării prejudiciului adus bugetului general consolidat, estimat la s lei prin Procesul verbal nr. 401.391/BN/24.04.2007. În fapt, comisarii Gărzii Financiare, din datele probatoriului administrat, au constatat că au fost livrate de către administratorul SC K SRL în nume propriu cantități de cereale (porumb) către societăți comerciale care au fost autorizate ca antrepozit fiscal de producție a alcoolului și la care este asociat d-nul U D. Astfel, cu ocazia percheziției efectuate s-a găsit “o evidență” a fluxului de numerar din care rezultă mai multe plăți efectuate către d-nul R L L, administrator la SC K SRL B.

În baza documentelor primare și contabile puse la dispoziția organelor de control, precum și a constatărilor efectuate de comisarii Gărzii Financiare Bistrița-Năsăud, organele de inspecție întocmesc referatul cu propuneri de suspendare a inspecției fiscale înregistrat sub nr. 614/24.03.2008, cu motivarea necesității efectuării unor controale încrucișate la diverși furnizori din țară în vederea verificării realității operațiunilor economice (livrări de cereale) înscrise în facturi fiscale. După primirea răspunsurilor solicitate, inspecția fiscală s-a reluat începând cu data de 07.10.2008.

Față de răspunsurile primite expuse în Raportul de inspecție fiscală nr. 2196/28.10.2008 la cap. IV Alte constatări- filele nr. 26-29, (cu excepția aceluia de la o singură firmă, SC L SRL loc.L, jud. T pentru care organele fiscale își rezervă dreptul, ca odată cu primirea răspunsurilor, dacă apar elemente și date suplimentare necunoscute la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. 2196/28.10.2008, să revină prin reverificarea perioadei), organele de control constată că toate facturile solicitate a fi verificate au fost înregistrate în contabilitate, respectiv în jurnalul de vânzări, balanța de verificare și decontul de TVA a furnizorului care a fost depus la organul fiscal, considerând astfel, ca fiind nefondate constatările exprimate de comisarii Gărzii Financiare Bistrița-Năsăud și relatate în Procesul –verbal nr. 401.391/24.04.2007.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumelor în componența mai sus arătată rezidă în faptul că :

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de s1 lei

Organele de control au considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate cu chiria autoturismelor, achiziționarea unui motocicletu Peugeot, precum și cheltuielile aferente ratelor de leasing pentru autoturisme, având în vedere faptul că nu se justifică necesitatea *atâtor autoturisme*, motivat de faptul că societatea realizează venituri cu autocarele aflate în dotare.

În fapt, din verificările efectuate, în perioada supusă controlului , 01.01.2005-30.06.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că SC K SRL B a subînchiriat, a achiziționat în sistem de leasing financiar, respectiv a achiziționat prin cumpărare, următoarele autoturisme, astfel :

- **autoturism M-B a 170** închiriat de la SC A P autorizat M-B SRL T-M în baza contractului de subînchiriere nr. /17.12.2003;
- **autoturism M-B E 320 CDI** închiriat de la SC A P autorizat M-B SRL T-M în baza contractului de subînchiriere nr. încheiat la data de 21.07.2004;
- **autoturism M-B A180 CDI** achiziționat în leasing financiar de la SC Rn L SRL conform contractului nr. /13.04.2005;
- **autoturism F G** achiziționat în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat la data de 13.07.2005;
- **autoturism A A8 3.0/233 CP TDI Q T**, achiziționat în leasing financiar de la P L R IFN SA, conform contractului nr. /17.06.2007;
- **autoturism S I R 1.2/70 CP** achiziționat în leasing financiar de la U L, conform contractului nr. /29.02.2008;
- **motociclu P** achiziționat conform facturii nr. /23.06.2006 emisă de SC E SRL B.

Prin nota explicativă dată de d-nul R L vizavi de necesitatea achiziționării unui număr mare de autoturisme, acesta precizează că autoturismul M-B E220 închiriat a fost predat și înlocuit cu alt autoturism M-B 320 pe care apoi l-a cumpărat în anul 2008. De asemenea față de alte autoturisme (F G, M-B, S I) acesta menționează că au fost folosite de șoferi pentru a se deplasa la și de la domiciliu, la garaj sau la locul de îmbarcare a turiștilor.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală consideră că societatea are dreptul de deducere din punct de vedere fiscal a cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, limitat la cel mult un singur autoturism aferent persoanei fizice cu astfel de atribuții, așa cum prevede art. 21, alin. (3), lit. n) din Codul fiscal.

Astfel, organul de inspecție fiscală a admis la deducere cheltuielile de funcționare, întreținere și reparare aferente unui singur autoturism – pentru perioada anilor 2005, 2006 și până în aprilie 2007, acesta fiind folosit de asociatul unic d-nul R L, iar începând cu aprilie 2007 au admis la deducere cheltuieli pentru încă un autoturism necesar directorului comercial, d-nul C I, care a fost angajat cu contract individual de muncă începând cu data de 14.05.2007.

Prin referatul cu propuneri de soluționare (filele nr. 81-89), organele de control își prezintă punctul de vedere față de celelalte persoane angajate la SC K SRL pe funcțiile de șef coloană (d-nul M S I), director vânzări (d-nul S B C) și șoferii autocarelor considerând, pentru autoturismele folosite de către aceștia, cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, pentru următoarele motive:

a) În ceea ce privește funcția de *șef coloană auto*, aceasta nu poate fi asimilată cu noțiunea de angajat cu funcție de conducere și de administrare ai persoanei juridice, nereprezentând din punct de vedere juridic societatea, nefiind desemnat cu atribuții de conducere, așa cum ar fi trebui să fie stipulat în contractul individual de muncă la lit. E Atribuțiile postului.

b) Față de *directorul de vânzări* care a folosit autoturismul S. I. R. (achiziționat la data de 29.02.2008), angajat începând cu data de 16.03.2008, motivația organelor de control constă în faptul că petenta nu are punct de lucru unde ar putea să-și

desfășoare activitatea, în afara sediului principal, iar autocarele erau garate într-o locație închiriată, pentru care se plătește chirie. Astfel, achiziționarea acestui autoturism nu era necesară, chiar dacă societatea a angajat director de vânzări, întrucât la acea dată deținea un număr mare de autoturisme.

c) Funcția de *șofer* nu este asimilată cu funcția de conducere și administrare a persoanei juridice, așa cum arată petenta, fiind comparată cu noțiunea de gestionar în conformitate cu prevederile Legii nr. 22/1969 (A) privind angajarea gestionarilor.

Având în vedere aceste considerente, organele de control conform art. 21 alin. (1) și alin. (3) lit. n) din Codul fiscal nu acordă deducerea fiscală a cheltuielilor efectuate cu ratele de chirie pentru M.-Bez E320 CDI, respectiv cele aferente ratelor de leasing pentru M-B C180 CDI și S.I.R., precum și cheltuielile aferente achiziționării unui motocicletu P (a se vedea anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală – filele nr. 13-15), motivând prin faptul că nu se justifică necesitatea atâtor autoturisme, întrucât societatea realizează venituri cu autocarele aflate în dotare. Așa fiind, au stabilit un debit suplimentar constând în impozit pe profit în sumă de s1 lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de s3 lei.

În ceea ce privesc observațiile petentei cu privire la faptul că, cheltuielile aferente achiziționării autoturismului prin leasing financiar se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor legale, organele de inspecție fiscală precizează că au fost luate în calcul deducerea cheltuielilor cu amortismentul, deși s-a făcut vorbire în actele de control despre rate de leasing.

A 2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de s2 lei

A 2.1. Societatea a dedus în perioada verificată, 01.07.2007-31.08.2008, printre altele, taxă pe valoarea adăugată în sumă de s5 lei aferentă autoturismelor aflate în patrimoniu, respectiv facturilor de chirie pentru autoturismul M-B E 320, ratelor de leasing financiar pentru autoturismele M-B E C 180 și S I R precum și pentru motocicletu P achiziționat (anexa nr. 1B – fila nr. 20), fără a putea justifica folosirea acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile, încălcând prevederile art. 145 alin. (2), lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală subliniind faptul că activitatea principală pe care o desfășoară petenta este cea de transport terestru de călători ocazional, activitate desfășurată cu mijloacele proprii aflate în dotare, respectiv autocare, consideră nejustificată deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru autoturismele menționate mai sus, stabilind suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de s5 lei și accesorii aferente în sumă de s6 lei.

A.2.2. Din verificările documentelor justificative aferente perioadei 01.07.2007-31.08.2008 organele de control au constatat faptul că SC K SRL a dedus taxa pe valoarea adăugată din bonurile de carburanți auto achiziționați în vederea desfășurării activității, bonuri care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 46 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, respectiv nu au înscris numărul de înmatriculare al autovehicolului pentru care s-a folosit carburantul auto respectiv, nu sunt ștampilate și nu au înscrisă denumirea cumpărătorului. Așa fiind, nu s-a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de s7 lei (a se vedea situația prezentată la anexa nr. 2- filele nr. 17-18).

II. Împotriva deciziei de impunere nr. 704/24.10.2008 petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița sub nr. 25.775/28.11.2008 (filele nr.42-49). Dosarul contestației a fost transmis și înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. 36.409/15.12.2008.

Prin adresa nr. 1489/28.01.2009 petenta își completează motivele expuse în contestație și depune în probațiune documente justificative în susținerea argumentelor prezentate, toate acestea fiind atașate la filele nr. 94-169.

În cuprinsul cererii sale petenta contestă obligațiile suplimentare stabilite la impozitul pe profit (în sumă de s1 lei) și taxă pe valoarea adăugată (în sumă de s2lei), inclusiv accesoriile, măsuri regăsite în decizia de impunere nr. 704/24.10.2008, solicitând astfel admiterea contestației.

În legătură cu debitele suplimentare stabilite petenta susține următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de s1 lei și accesorii aferente calculate în sumă de s3 lei

II.1.1 În ceea ce privește suma de s8 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de control prin neacceptarea deductibilității cheltuielilor cu chiria pentru perioada 01.01.2005-31.07.2007 la autoturismul M-B E320 CDI, petenta face următoarele precizări.

Autoturismele folosite de administratorul societății pentru toată perioada supusă controlului au fost :

- M-B E 320 CDI până la data de 21.06.2007, dată la care acesta a fost predat firmei SC A SRL T-M de la care a fost subînchiriat în baza contractului nr. /21.07.2004. Ulterior datei predării, respectiv la 26.02.2008 autoturismul a fost cumpărat de către SC K SRL pe care l-a vândut la data de 06.03.2008.

- AA8 achiziționat în leasing financiar de la P L R IFN SA, conform contractului nr. /17.06.2007, fiind utilizat de administratorul societății până în prezent.

Prin adresa completatoare nr. 1489/28.01.2009 pentru a demonstra că autoturismul **M-B E 320** a fost utilizat de către administratorul firmei, petenta anexează, spre exemplificare, foaia de parcurs din data de 12.03.2007 (fila nr.136), care infirmă aprecierile organelor de control conform cărora au considerat că administratorul firmei a folosit pentru aceeași perioadă alt autoturism, respectiv F G, pentru care a fost acceptată deductibilitatea.

Precizăm că pentru **F G** petenta demonstrează, prin documentele atașate la dosar (foile de parcurs – filele nr. 147-149 precum și notele de predare-primire 141-143) că acesta a fost folosit de șoferi pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu, în concret pentru prezentarea la locul și timpul indicat de administrator în vederea preluării autoturismului pentru efectuarea curselor de transport persoane.

II.1.2.Referitor la suma de s9 lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit prin neacceptarea ca fiind deductibile fiscal ratele de leasing pentru autoturismul M-B A180 CDI aferente perioadei 13.04.2005-28.02.2008, petenta precizează faptul că autoturismul a fost folosit de către o persoană angajată cu data de 19.04.2004 pe funcția de *“șef coloană auto”*. În opinia petentei această funcție reprezintă o funcție de conducere, aspect care reiese nu numai din explicarea

cuvântului *șef* conform dicționarului limbii române, ci mai ales din responsabilitățile și atribuțiile de muncă contractuale, de coordonare și conducere a parcului de autocare. Mai mult, angajarea unei persoane cu astfel de atribuții este inerentă pentru o firmă de transport persoane în vederea obținerii licenței în domeniu, aceasta neputând funcționa fără să aibă angajată o persoană care să conducă efectiv și permanent activitatea de transport, (în acest sens, petenta atașează adresa nr. 4142/10.11.2008 emisă de Autoritatea Rutieră Română – Agenția Bistrița-Năsăud - fila nr. 5). Așa fiind, petenta consideră că, d-nul M S angajat ca șef coloană auto, deține o funcție de conducere, avea dreptul legal de a utiliza un autoturism pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu asumate prin contractul de muncă. Pe întreaga perioadă supusă controlului, d-nul M S a folosit autoturismul M-B A170 CDI până la data de 28.03.2005 (data predării acestuia către SC A SRL) iar apoi, începând cu data de 13.04.2005 autoturismul M- B A180 CDI achiziționat în sistem de leasing. Că este așa, petenta probează cu documentele depuse cu adresa nr. 1489/28.01.2009: foile de parcurs de la filele nr. 133-134, nota predare-primire (fila nr. 131), contractul individual de muncă (filele nr. 157-158) și fișa postului (filele nr. 153-156) .

În subsidiar, petenta arată că potrivit prevederilor legale în vigoare, art. 24 din Codul fiscal, cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării. Așadar, în situația acceptării opiniei organelor de control, în sensul că funcția de șef coloană auto nu este asimilată cu o funcție de conducere, baza de impozitare pentru stabilirea unui debit suplimentar de plată privind impozitul pe profit o constituie suma reprezentând ratele lunare de amortizare ale autoturismului, și nicidecum ratele de leasing care se evidențiază contabil ca o diminuare a obligației de plată către locator.

II.1.3. În ceea ce privește suma de s10lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării ratelor de leasing ca fiind deductibile fiscal, aferente autoturismului S.I.R. achiziționat în sistem de leasing la data de 29.02.2008, petenta precizează următoarele:

Achiziționarea acestui autoturism s-a făcut pentru asigurarea unui mijloc de transport pentru zona București, prin angajarea d-nului S.B. pe funcția de director de vânzări cu data de 16.03.2008, realizându-se astfel condițiile impuse prin sarcinile de serviciu pe această zonă, depunând în probațiune fișa postului (filele nr.150-152), foile de parcurs (filele nr. 132-133) și notele de predare-primire a autoturismului.

II.1.4. În ceea ce privește neacceptarea ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de s11 lei și stabilirea unui impozit pe profit în cuantum de s12lei (anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală – fila nr. 13) aferente achiziției unui motocicletu P, în data de 23.06.2006, petenta arată că organul de inspecție nu a motivat prevederea legală încălcată pentru această achiziție, întrebând retoric dacă este interzisă alternativa de a achiziționa un *mijloc de transport mai economic și mai ecologic*. În cererea completatoare (fila nr. 169) arată că motocicletu P a fost utilizat doar pentru deplasările între birou și garaj pe timpul călduros, ca alternativă la transportul cu autoturismele.

II.1.5.Referitor la suma de s13lei (sumă care a rezultat din diferența între totalul din Raportul de inspecție fiscală și sumele ce s-au menționat mai sus, deoarece în anexa nr.4 la raport nu există un total general din care să rezulte cuantumul

debitului) stabilită ca urmare a constatărilor făcute de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește achiziția de carburanți auto pe baza bonurilor de la stațiile de carburanți , motivat de faptul că nu îndeplinesc condițiile prevăzute la pct. 46 , alin. (2) din HG. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petenta precizează următoarele:

Datorită activității pe care o desfășoară, cele cinci autocare pe care firma le deține, consumă mii de litri de carburanți lunar, firma având contracte de livrare cu furnizori precum G L și R, la aceasta din urmă fiecare autocar are card propriu de alimentare. Astfel, 99,9% din consumul de carburanți este înregistrat în evidența contabilă pe baza facturilor chenzinale emise de furnizori, doar în cazuri de excepție (lipsa unei stații cu care are contracte de livrare pe bază de carduri) aprovizionarea cu combustibil se face pe bază de bonuri fiscale. Petenta arată faptul că, în urma analizei anexei 1B întocmită de organele de control (filele nr. 17-18) privind *situația bonurilor fiscale de achiziționare a carburanților care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege*, o parte din aceste bonuri sunt *nefiscale*, atașând spre exemplificare patru dintre ele (fila nr. 4- anexa E). Astfel, consideră ca inadmisibil să se impună plata impozitului pe profit și implicit a taxei pe valoarea adăugată luând în considerare valori înscrise în bonuri nefiscale, care nu au fost contabilizate, ele nu se regăseau în jurnalele de cumpărări, fiind folosite doar la întocmirea documentelor de urmărire a consumurilor de carburanți pe fiecare autocar în parte. În acest sens atașează la dosar jurnalul de cumpărări, facturile fiscale chenzinale, decontul de taxa pe valoarea adăugată aferente lunii septembrie 2007(filele nr. 159-167).

În cererea completatoare nr. 1489/28.01.2009, petenta acceptă, în parte, că unele bonuri fiscale au fost contabilizate fără ca ele să îndeplinească condițiile de deductibilitate.

În subsidiar, contestatara susține necesitatea utilizării autoturismelor de către șoferi, care din data de 13.07.2005 și până în prezent au folosit autoturismul F G, pe de o parte prin faptul că aceștia, prin calitatea lor de conducători auto îndeplinesc prin exercitarea atribuțiilor lor funcția de administrare a afacerii lor, justificată prin aceea că sunt împuterniciți să gestioneze valorile patrimoniale ale firmei, iar pe de altă parte, folosirea autoturismelor aflate în patrimoniul firmei de către șoferi pentru deplasările la și de la locul de plecare în cursă a autocarelor s-a realizat cu cheltuieli mult mai mici, decât în cazul în care s-ar fi ales alte modalități de deplasare și respectiv cazare. În acest sens, petenta exemplifică succint relația contractuală cu SC C SRL G, client de la care în anul 2007 a încasat suma de s14 lei urmare efectuării a 29 curse România-Spania. Astfel, locul de plecare și sosire a autocarelor era la G, iar o cursă dus-întors Spania dura 5-6 zile, șoferii care se întorceau din cursă aveau obligația de a face pauza legală între două curse, fapt pentru care se folosea autoturismul pentru a duce, respectiv aduce șoferii din cursă pe ruta Galați-Bistrița. Petenta prezintă un calcul sumar cu cheltuielile pe care le-ar fi suportat în cazul în care s-ar fi asigurat cazarea șoferilor în orașul Galați la hotel (atașând la fila nr. 94 factura fiscală nr. /07.01.2007 reprezentând servicii de cazare) pe o perioadă de 5 zile, comparativ cu costul utilizării mașinii firmei pe aceeași rută, (filele nr. 168-169), rezultatul fiind reducerea cheltuielilor cu peste 1000 lei săptămânal.

În consecință, petenta contestă în întregime impozitul pe profit în sumă de s1lei și accesorii aferente în cuantum de s3 lei .

II.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pentru perioada 01.07.2007-31.08.2008, în sumă de s2 lei și accesorii în cuantum de s4 lei, prin neadmiterea deductibilității taxei pe valoarea adăugată ratelor de chirie și celor de leasing (în sumă de s5 lei) și a celor aferente bonurilor de carburanți auto (s7 lei), petenta contestă în întregime această obligație, menționând faptul că argumentele sunt cele prezentate la pct. II.1. referitoare la impozitul pe profit.

III. Examinând cauza, prin prisma motivelor invocate de contestatoare, a probelor de la dosar și a actelor normative în vigoare aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1. În ceea ce privește suma de s15 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (s10+s8+s9) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de s16 lei aferente achiziționării și utilizării autoturismelor M-B E320, M-B A 180 și S.I. R.

Așa cum s-a arătat la pct.I din prezenta, prin actul de impunere contestat s-a reținut că organele de control au considerat nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate cu chiria autoturismului M-B E320 și cheltuielile aferente ratelor de leasing pentru autoturismele M-B A180 și S.I.R. având în vedere faptul că nu se justifică necesitatea *atâtor autoturisme*, motivat de faptul că societatea realizează venituri cu autocarele aflate în dotare. Așa fiind, consideră că societatea avea drept de deducere a cheltuielilor de întreținere, funcționare și reparare aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, limitat la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții, acordând deducere fiscală a cheltuielilor la calculul profitului impozabil pentru două autoturisme : unul pentru administratorul societății, iar al doilea pentru angajatul cu funcție de director comercial.

În fapt, pe întreaga perioadă supusă verificării, respectiv 01.01.2005-30.08.2008, petenta deține în parcul auto, pe lângă autocarele din dotare, un motocicletu P și autoturisme care, în acest interval de timp, unele dintre ele au fost predate și înlocuite scesiv cu altele, astfel încât la sfârșitul perioadei de verificare (30.06.2008) petenta deținea un număr de trei autoturisme. Pentru o corectă edificare, redăm fluxul achiziționării autoturismelor, formele sub care au fost achiziționate (prin închiriere, leasing financiar, cumpărare), perioada de timp cât autoturismele au fost deținute de petentă :

1. M-B A170 CDI închiriat prin contractul de subînchiriere nr. /28.10.2003 în perioada dinaintea verificării, respectiv 28.10.2003 și până la data de 28.03.2005;

2. M-B E 320 CDI închiriat prin contractul de subînchiriere nr. /21.07.2004 care a expirat la data de 21.06.2007, acesta fiind predat la SC A SRL T- M .(Ulterior, în data de 26.02.2008 este cumpărat și apoi vândut unei alte societăți în 06.03.2008).

3. M-B CDI A 180 achiziționat la data de 18.10.2004 conform contractului de leasing financiar de către d-nul R.L.L. în calitate de fidejutor de la aceeași firmă, iar la data de 13.04.2005 utilizatorul devine SC K SRL conform contractului de novație

nr. 11731/08.04.2005. Perioada de utilizare a fost cuprinsă între 13.04.2005-01.03.2008.

4. F G achiziționat în baza contractului de vânzare-cumpărare de la o persoană fizică în data de 13.07.2005.

5. S.I.R. achiziționat în sistem de leasing financiar conform contractului nr. 44739/29.02.2008.

6. A A8 achiziționat în leasing prin P L România IFN SA, conform contractului nr. din data de 17.06.2007.

Din analiza stării de fapt descrisă mai sus, rezultă că autoturismele au fost utilizate pe perioade determinate de timp, unele dintre ele suprapunându-se în același interval de timp:

- M-B A 170 pe o perioadă de 3 luni cu M-B E 320 până la data de 28.03.2005;
- M-B E320 a avut aceeași perioadă de utilizare cu M-B A180 și F G, pentru intervalul de timp 13.07.2005-21.06.2007;
- F G cu A A8 din perioada 21.06.2007 până la sfârșitul perioadei de control;
- din data de 01.03.2008 FG , A A8 și S.I.R .

Organele de inspecție fiscală iau în considerare ca și cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile cu chiria pentru autoturismul M-B A170 CDI care a fost deținut de petentă până la data de 28.03.2005, cheltuielile aferente achiziției autoturismului F G folosit din data de 13.07.2005 și până la terminarea perioadei de verificare, cheltuielile aferente ratelor de leasing pentru autoturismul A A8 achiziționat la data de 17.06.2007, autoturism care a existat în parcul auto al firmei până la data finalizării controlului. Astfel, organele competente acordă dreptul de deducere a cheltuielilor, *de natura celor de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice*: administratorului firmei d-nului R.L.L. și persoanei cu funcție de director comercial angajat cu data de 14.05.2007, d-nul C I, conform contractului individual de muncă atașat la fila nr. 2.

Din punct de vedere al utilizării autoturismelor de către persoanele cu funcții de conducere, în drept, reglementările din Codul fiscal aplicabile speței sunt :

Art.21 alin. (3) :” Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată :

[...]

lit.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”.

Din analiza textului legal suscitată rezultă că la determinarea profitului impozabil, sunt luate în considerare numai cheltuielile de funcționare, întreținere și reparare aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare (la un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de funcții), cu condiția ca aceste cheltuieli să fie justificate cu documente legale.

Din probatoriu administrat rezultă că, în opinia contestatarii, există un număr de patru persoane angajate cu funcții de conducere [administratorul societății, d-nul R

L L, directorul comercial d-nul C I angajat cu data de 14.05.2007 (fila nr. 2), director vânzări angajat pe baza contractului individual de muncă din data de 16.03.2008 (fila nr. 3) și șef de coloană auto care prin fișa postului 153-156 are , în parte, atribuții asimilate funcției de conducere], opinie care nu a fost însușită de organele de inspecție.

În raport de argumentele și probele aduse de contestatar, apreciem că măsurile dispuse de organele de inspecție sunt insuficient motivate, atât în ceea ce privește stabilirea numărului de autoturisme aferente persoanelor cu funcții de conducere, cât și a criteriilor care au stat la baza alegerii autoturismelor pentru care cheltuielile de întreținere și funcționare au fost excluse de la deducere. Astfel, cu privire la aprecierea ca nefiind funcție de conducere a persoanei angajate pe postul de șef de coloană auto, organele de control susțin că persoana angajată pe acest post nu are puteri de reprezentare. Acest argument nu este însă suficient pentru a caracteriza o asemenea funcție întrucât conținutul funcției de conducere nu presupune de fiecare dată și exercitarea reprezentării agentului economic.

Potrivit fișei postului rezultă că persoana care exercită funcția de șef coloană auto are atât atribuțiuni ce revin funcției de conducere cât și atribuții aferente unei funcții de execuție. Organele de control însă nu evaluează ponderea acestor atribuțiuni atât în volumul de muncă cât și în importanța lor, elemente de care să se țină seama la luarea sau nu în considerare a faptului că funcția de șef coloană auto se încadrează sau nu în funcția de conducere ori de administrare.

Cu privire la directorul de vânzări , organele de inspecție nu neagă caracterul de conducere al acestei funcții însă, exclud de la deductibilitate cheltuielile de întreținere și funcționare al autoturismului pe care l-a folosit, motivat de faptul că petenta nu are un punct de lucru la București, pe de o parte, iar pe de altă parte, arată că achiziționarea acestui autoturism nu era necesară. În ceea ce privește primul argument referitor la punctul de lucru, considerăm că important era să se stabilească exercitarea atribuțiilor ce reveneau directorului de vânzări și în special cele legate de prospectarea, alegerea și încheierea contractelor de prestări cu viitori clienți. Exercitarea acestor atribuțiuni nu este condiționată de existența unui punct de lucru, în condițiile în care se justifică deplasări frecvente cu autoturismul firmei în acest scop.

Legat de celălalt argument conform căruia unitatea mai deținea un număr mare de autoturisme, remarcăm că organele de control nu acordă dreptul de deducere nici pentru vreun autoturism din cele aflate în stoc și nici pentru cel nou achiziționat.

În această situație există o confuzie între dreptul la deductibilitate a acestor cheltuieli ca urmare folosirii autoturismelor de către o persoană cu funcția de conducere și excluderea exercitării aceluiași drept pentru o achiziție nouă, motivat de existența în stoc a altor autoturisme pentru care însă nu s-a acordat drept de deducere.

În privința legalității cheltuielilor privind folosirea autoturismelor de către șoferi, rezultă că această măsură a fost luată de conducerea societății motivat atât de oportunitatea cât și de economicitatea operațiunii, aspect neverificat de organele de inspecție, ceea ce pune sub semnul îndoielii temeinicia măsurii dispuse. În opinia contestatarei, utilizarea autoturismului de către șoferi nu numai că a servit scopului

desfășurării activității autorizate, ci și a realizării de economii pentru transporturile efectuate pe ruta Galați-Spania și retur.

În condițiile în care argumentele petentei se confirmă rezultă că acest autoturism nu mai este supus normării așa cum au apreciat organele de control.

Analizându-se modul în care s-a acordat deductibilitate pentru autoturisme constatăm că organele de control au acceptat la deducere cheltuielile aferente pentru două autoturisme corespunzător la două funcții de conducere, fără însă a arăta criteriile obiective în raport de care au fost alese în mod concret cele două autoturisme, existând și în acest sens puncte de vedere diferite de cele ale agentului economic, care nominalizează exact care anume autoturisme au fost folosite pentru funcția de execuție.

III.2. Referitor la bonurile fiscale pentru care organul de control nu a acordat deducere, menționăm că și în legătură cu acestea există dubii în sensul că nu toate fac parte din categoria bonurilor fiscale și prin urmare diferențele stabilite nu sunt cele corecte.

De altfel, agentul economic exemplifică pozițiile 1,3,4 și 7 din Anexa nr. 2 întocmită de organul de control despre care arată că acestea sunt bonuri nefiscale care nu au fost cuprinse în calculul profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată .

Având în vedere cele anterior arătate este evident că baza de impunere privind impozitul pe profit astfel cum a fost stabilit de organele de control este incertă , după cum incerte sunt și constatările care au stat la baza măsurilor privind anularea exercitării dreptului de deducere pe linie de taxa pe valoarea adăugată.

Așa fiind, se impune desființarea actului de control, reverificarea aspectelor controversate și clarificarea în totalitate a celor rezultate din considerentele precedente cu privire la: delimitarea funcțiilor de conducere și al numărului lor, iar în raport de aceasta a numărului de autoturisme la care contestatara avea dreptul în perioada verificată; recuantificarea cheltuielilor de întreținere și funcționare a acestor autoturisme ținând seama de utilizarea lor efectivă în astfel de scopuri; reanalizarea aspectelor legate de folosirea unor autoturisme în scopul desfășurării activității de către funcțiile operative, justificate de economicitatea operațiunii; reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și implicit a impozitului pe profit prin prisma dispozițiilor legale.

Pe cale de consecință se impune ca în conformitate cu art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală să se **desființeze** în parte actul contestat, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal în termenul și condițiile prevăzute de pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.P.F. nr. 519/2005.

III.3. Referitor la achiziția motocicletului P de la SC E SRL B, la data de 23.06.2006, în valoare totală de s17i, pentru care organele de control au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de s12lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de s18 lei , se rețin următoarele:

Organele de soluționare au solicitat petentei, prin adresa nr. 36.409/22.01.2009 (filele nr. 92-93) prezentarea de documente justificative care să ateste că acesta a fost folosit în scopul realizării de venituri . Prin adresa de răspuns nr. 1489/28.01.2009

(fila nr. 169) petenta se rezumă doar să afirme că motociclu P a fost *utilizat pentru deplasările între birou și garaj pe timp călduros ca alternativă la transportul cu autoturismele.*

Având în vedere că petenta nu probează cu documente aceste afirmații, constatăm că, în drept sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ®:

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

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”,

coroborat cu pct. 12.1 și pct. 2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ®, care stipulează următoarele :

“ *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; [...],*

*2.4 : Organul de soluționare competent **nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de drept și de fapt** pentru care a contestat actul administrativ fiscal”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, Biroul de soluționare contestații nu se poate substitui contestatoarei cu privire la dovezile pe care se întemeiază contestația, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală ®, precum și faptul că petenta nu aduce argumente plauzibile justificate cu documente, prin care să combată și să înlăture constatările organelor fiscale, se va **respinge** acest capăt de cerere ca nemotivat.

Având în vedere că asupra sumei impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată contestată urmează a fi pronunțate soluții de desființare și respingere parțială, se impune recalcularea și stabilirea obligațiilor reprezentând accesoriile aferente cu respectarea strictă a perioadei pentru care ele au fost inițial determinate și defalcarea corespunzătoare a lor în corelație directă cu modul de rezolvare, așa cum sunt redate în dispozitivul prezentei decizii de soluționare.

În vederea corectei determinări a accesoriilor aferente sumelor desființate, respectiv respinse, urmează ca măsurile privind obligațiile bugetare constând în majorări de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, să fie desființate în totalitate.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® **se**

DECIDE :

1.Desființarea parțială a măsurilor cuprinse în Decizia de impunere nr.704/24.10.2008 cu privire la impozit pe profit în sumă de s11**lei** (s15+s13) și taxa pe valoarea adăugată în sumă de s19 **lei** (s16+s7) și se dispune refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de petentă, pentru suma de s12 **lei** reprezentând impozit pe profit și suma de s18 **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar și, pe cale de consecință, menținerea în parte a Deciziei de impunere nr.704/24.10.2008 pentru această sumă.

3. Desființarea în totalitate a măsurilor referitoare la majorări de întârziere de s3 **lei** aferente impozitului pe profit și respectiv s4 **lei** aferente taxei pe valoarea adăugată din Decizia de impunere nr.704/24.10.2008 referitoare la aceste obligații fiscale, urmând ca în raport cu dispozitivul deciziei de soluționare, punctele 1 și 2, organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița să recalculeze și să stabilească suma accesoriilor aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, respinse sau desființate, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ®.

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

L.S.