
DECIZIA nr.167/2008/25.03.2009

Directia Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. X S.R.L. din Tg.Mureș**, prin contestația înregistrată sub nr.X/21.11.2008, asupra Deciziei de impunere nr.X/27.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/20.10.2008, comunicate petentei la data de 10.11.2008, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **X lei**, compusă din:

- X lei reprezentând impozit pe profit;
- X lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- X lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestății, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.X/21.11.2008, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.X/27.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

În privința aspectelor de nelegalitate ale actelor contestate

- perioada supusă controlului este 01.01.2005 - 31.12.2007, iar, prin raportul de inspecție fiscală anterior întocmit, perioada supusă verificării a fost 01.11.2002 - 31.08.2005;

- deși obiectivul inspecției fiscale anterioare este "control anticipat asupra sumei negative de TVA în quantum de X lei" solicitată la rambursare, acesta s-a transformat în inspecție fiscală generală;

- acest lucru este dovedit prin sinteza constatărilor fiscale din Capitolul VI din Raportul de inspecție fiscală nr.X/08.12.2006, în care se arată că impozitul pe profit a fost verificat pe perioada 01.11.2002 - 31.08.2005, iar accesoriile aferente au fost calculate până la 08.12.2006, constatările soldându-se prin emiterea Deciziei de impunere nr.X/16.12.2006 și a fost notată în evidența pe plătitor a contribuabilului;

- este evident că organul fiscal a reverificat perioada ianuarie - august 2005, încălcând prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precum și cele ale Ordinului nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale;

- cu toate că aceste argumente au fost invocate în timpul inspecției fiscale, arătându-se organelor de control că impozitul pe profit a fost verificat pe perioada respectivă, acestea au fost ignorate de către inspectorii fiscali;

- în aceste condiții se încalcă un drept fundamental al contribuabilului, și anume de a fi controlat o singură dată pe o perioadă și o anumită taxă, prin urmare, excluderea din baza de calcul a cheltuielilor din acea perioadă și stabilirea impozitului pe profit suplimentar, precum și a majorărilor și penalităților de întârziere este nejustă;

- reverificarea perioadei de impozitare se poate realiza numai în ipoteza în care, ulterior finalizării unui control fiscal, apar date suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării controlului inițial la un contribuabil;

- datele suplimentare pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situația efectuării unui control încrucișat asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză, în cazul obținerii pe parcursul inspecției fiscale efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale, precum și în cazul obținerii unor informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior;

- doctrina și jurisprudența au statuat în unanimitate faptul că reverificarea este posibilă nu pentru orice date necunoscute organului fiscal la data efectuării controlului, ci doar pentru date noi care nu erau incluse în evidențele și documentele societății existente la data controlului;

- un alt argument îl reprezintă însăși expresia "date suplimentare", caracterul suplimentar trebuie interpretat în comparație cu datele cuprinse în evidențele contribuabilului la data controlului. De asemenea, aceste date suplimentare trebuie să fie pertinente, respectiv să se refere la situația fiscală a contribuabilului și să fie semnificative, respectiv să poată avea un impact substanțial asupra obligațiilor sale fiscale, care să justifice reluarea controlului;

- or, la o succintă analiză a inspecției fiscale concretizată prin întocmirea raportului de inspecție fiscală din 27.10.2008 și emiterea deciziei de impunere din aceeași dată rezultă faptul că, în speță, deși există o reverificare a perioadei fiscale, organele de inspecție fiscală nu au întocmit un referat de reverificare, care să fie supus aprobării conducătorului organelor de inspecție fiscală, și implicit nu există o decizie emisă de acesta prin care să se aprobe reverificarea;

- sancțiunea lipsei referatului, respectiv a deciziei emise de conducătorul organelor de inspecție fiscală constă în nulitatea absolută a oricărui act administrativ fiscal întocmit în cadrul inspecției fiscale de reverificare a perioadei impozabile;

- continuând același raționament, pentru a putea fi admisă situația de excepție, respectiv reverificarea unei perioade fiscale deja controlate, se impune existența unor date suplimentare, care însă în speță nu există. Practic, de la ultimul control fiscal și până în prezent nu au apărut modificări substanțiale în evidențele unității de natură a justifica reverificarea aceleiași perioade impozabile;

- cu prilejul inspecției fiscale, unitatea a învederat organelor de control faptul că este dispusă a le acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate în perioada inspecției fiscale, însă acestea nu au luat în considerare solicitările sale;

- nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate rezidă tocmai în greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

Referitor la impozitul pe profit

- solicită reanalizarea cheltuielilor de exploatare cuprinse în factura fiscală nr.X/1/10.02.2007 în valoare totală de X lei, precum și anularea impozitului pe profit în sumă de X lei și a majorărilor de întârziere în sumă de X lei;

- cheltuielile în cauză reprezintă o cazare a administratorului firmei în străinătate ocazionată de interes comercial. Motivul pentru care respectiva cheltuială nu a fost luată în considerare este ca factura nu era emisă pe numele firmei S.C. X S.R.L., ci pe numele administratorului în persoana d-lui X;

- sunt unități hoteliere care întocmesc facturile numai pe numele persoanei fizice cazate, sens în care legea este adaptată corespunzător;

- facturile fiscale prezentate în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală, primite de la S.C. X S.R.L. în sumă de X lei, fără T.V.A., au fost contabilizate inițial pe producție de șantier (neinfluențând profitul) fiind recunoscute ca și cheltuieli efective în momentul facturării lucrărilor, respectiv în luna iunie 2007, procedând la corectarea documentelor conform prevederilor legale;

- prin raportul de inspecție fiscală se invocă faptul că în respectivele documente nu au fost completate toate datele de identificare ale firmei S.C. X S.R.L.;

- așa cum a menționat în nota explicativă, unitatea a corectat documentele în timpul controlului, aspect neluat în considerare de inspectorii fiscali pe motiv că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, reconstituirea lor trebuind făcută în maxim de 30 zile de la data înregistrării în contabilitate;

- prin acest argument inspectorii fac o serie de confuzii, respectiv faptul că norma legală în domeniul corectării facturilor nu este Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, ci Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Reconstituirea documentelor se face numai în cazul pierderii documentelor, sustragerii, etc., ceea ce nu este cazul firmei, termenul de 30 zile fiind de la constatare și nu de la data înregistrării în contabilitate;

- prin bararea documentelor pentru a împiedica contribuabilul să-și corecteze unele deficiențe, rolul activ al organelor de inspecție fiscală este compromis;

- practic inspectorii fiscali au exclus de la deductibilitate cheltuielile de exploatare generate de factura fiscală nr.8700872/08.11.2006 emisă de S.C. X S.R.L. înregistrată în contabilitatea firmei la capitolul de echipamente de protecție (obiecte de inventar) din două motive, respectiv nu a fost înregistrată în contabilitatea firmei la capitolul "Lucrări în curs - cont 332" sau "Materiale auxiliare - cont 302", iar bunurile respective sunt articole de vestimentație;

- organele de inspecție fiscală recunosc că au luat act de prevederile contractului cu S.C. X S.R.L. în care S.C. X S.R.L. se obligă să pună la dispoziția salariaților firmei echipamentele de protecție;

- societatea a decis ca la unii subcontractanți vulnerabili din punct de vedere al capacității de a-și asigura echipamentele de protecție să i le asigure, evitând astfel accidente, amenzi, etc.;

- este evident că aceste materiale de protecție au fost înregistrate în conturile corespunzătoare de obiecte de inventar pentru a justifica contabil că ele au fost achiziționate de firmă în fața altor tipuri de controale. De asemenea aceste echipamente au făcut obiectul unor negocieri, ele reflectându-se în tarifele facturare de S.C. X S.R.L.;

- înregistrarea în conturile 302 sau 332 cum au solicitat inspectorii, este echivalentă cu decontarea acestor echipamente beneficiarului final care, de altfel, nu are nici o legătură cu protecția muncii pe șantierele antreprenorului, deci pare o confuzie, cheltuielile de protecția muncii acoperindu-se din cota aferentă cheltuielilor indirecte;

- cu referire la cele două autovehicule Renault Kangoo, pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la cheltuielile cu amortizarea și piesele de schimb aferente reparațiilor acestora, se certifică controlul de fond la care a fost supusă firma în perioada 01.01.2005 - 31.08.2005 și deci toate constatările în această perioadă sunt nule;

- practic această speță a fost contestată cu ocazia întocmirii raportului de inspecție fiscală nr.X/08.12.2006, întocmit anterior, când au fost reanalizate T.V.A. achitat în vamă și amortizări de către inspectorii fiscali. Este de bun simț faptul că dacă a cumpărat autoturisme care au defecte sunt necesare cheltuieli de reparații pentru a le face funcționale, iar dacă s-a pus în funcțiune un mijloc fix amortizarea este deductibilă;

- referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate cu autoturismul Mini Cooper, motivul invocat de organele de inspecție fiscală este nerespectarea prevederilor art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, text de lege care se referă la angajații cu funcții de conducere și administrare, iar S.C. X S.R.L. nu are angajați. De asemenea, unitatea are parc auto pus la dispoziția subcontractorilor pentru realizarea lucrărilor;

- în anexa nr.21 la actul de control este prezentată o listă a cheltuielilor cu piesele de schimb care cuprinde:

- factura fiscală nr.9843451/25.08.2005 în sumă de X lei fără T.V.A. care a fost supusă controlului anterior, deci constatarea nu are obiect;

- facturile fiscale nr.X/12.06.2006, nr.X/12.06.2006, nr.X/26.06.2006, nr.X/20.07.2006, nr.X/06.07.2006, nr.X/03.08.2006, nr.X/14.05.2007, nr.X/31.05.2007, nr.X/18.06.2007 emise de X reprezentând piese

auto pentru Golf 4 în valoare de X lei. Autoturismul a fost achiziționat la data de 03.10.2005 de la S.C. X S.R.L. din Alba Iulia și a fost vândut la data de 29.10.2007 la S.C. X S.R.L.. În consecință, toate cheltuielile cu reparațiile se referă la o perioadă la care autoturismul era în proprietatea firmei chiar dacă nu a fost reflectat în contabilitate decât în luna septembrie 2007, deoarece factura de achiziție nu a fost transmisă firmei ce asigură evidența contabilă;

- referitor la facturile fiscale nr.X/20.02.2007, nr.X/11.06.2007 și nr.X/06.06.2007 în valoare totală de X lei fără T.V.A., reprezentând piese de schimb pentru Mini Cooper, aspectele au fost dezvoltate anterior;

- referitor la factura fiscală nr.X/06.09.2005 în valoare de X lei reprezentând piese de schimb pentru Audi A6, precizează faptul că, deși a fost specificat că au fost folosite la alt tip de mașină din firma fiind vorba de o turbosuflantă care nu s-a găsit la tipul respectiv, nomenclatura de facturare a furnizorului nu a permis să vândă decât sub această denumire pentru a realiza descărcarea gestiunii corespunzător.

Taxa pe valoarea adăugată

- organul de control a ținut cont doar de regula generală referitoare la taxa pe valoarea adăugată prevăzută la art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabile la data de 31.12.2004, fără să țină cont de celelalte prevederi din Titlul VI din același act normativ;

- argumentele susținute la impozitul pe profit, sunt valabile și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale anterior menționate.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice Tg.Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. X S.R.L. din Tg.Mureș**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale în scopul verificării modului de determinare și evidențiere a impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și a contribuțiilor salariale, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.10.2008 și Decizia de impunere nr.X/27.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care s-au reținut și constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.01.2005 - 31.12.2007.

Activitatea principală este "Producția de ambalaje din lemn", cod CAEN 2040.

A. Referitor la impozitul pe profit

1. Înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli deductibile care au la baza facturi emise pe numele altui beneficiar

În perioada martie 2005 – februarie 2007, S.C. X S.R.L. a dedus cheltuieli în valoare totală de X lei înscrise în facturile fiscale prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, emise de furnizori de bunuri și servicii pe numele persoanei fizice X, respectiv pe numele S.C. X S.R.L. (cu date de identificare: CUI X).

Din documentele verificate, rezultă că beneficiarul produselor/serviciilor nu este unitatea verificată, astfel că facturile fiscale în cauză nu sunt documente de justificare a înregistrării valorii acestora în categoria cheltuielilor de exploatare ale firmei.

Administratorul S.C. X S.R.L., dl. X, are calitatea de administrator și la S.C. X S.R.L., ceea ce conduce la înregistrarea eronată a unor facturi fiscale aparținând unei societăți în evidența contabilă a celeilalte societăți.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborate cu pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ potrivit legii prin care sa se facă dovada intrării in gestiune si a efectuării operațiunilor, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că unitatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile având ca și consecință fiscală diminuarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care au stabilit suplimentar în sarcina S.C. X S.R.L. impozit pe profit în sumă de **X lei**, precum și majorări de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere aferente în sumă de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentata detaliat în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

2. Cheltuieli deductibile înregistrate în evidența contabilă, care nu au la bază un document justificativ, acesta neconținând elementele obligatorii prevăzute de reglementările legale

În perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, a fost înregistrată pe cheltuieli deductibile suma de X lei, în baza unor facturi fiscale (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) în care nu sunt înscrise datele de identificare ale cumpărătorului: codul unic de înregistrare fiscală, număr de înregistrare la Registrul Comerțului și adresa la care cumpărătorul își are sediul, elemente obligatorii prevăzute de formularul tipizat (cod 14-4-10/A). Organele de inspecție fiscală au barbat și semnat facturile fiscale, pentru ca, ulterior controlului, acestea să nu mai poată fi completate.

Conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ potrivit legii.

Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele aferente perioadei ianuarie – august 2005, nu constituie documente legale de justificare a cheltuielilor, deoarece nu furnizează informațiile prevăzute de lege.

Neavând toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că facturile fiscale menționate nu au calitatea de documente justificative, motiv pentru care au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de **X lei**, precum și a majorărilor de întârziere în sumă de **X lei** și a penalităților de întârziere aferente în sumă de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

3. Deducerea cheltuielilor aferente achiziționării de bunuri care nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri

3.1. În luna noiembrie 2006, S.C. X S.R.L. înregistrează factura fiscală nr.8700872/08.11.2006 emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând „40 buc geaca uomo” în valoare totală de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală). Din susținerile reprezentantului societății, aceste bunuri au fost primite în compensare de la S.C. X S.R.L., societate cu care are relații de afaceri, bunuri evidențiate în contabilitate ca și obiecte de inventar (cont corespondent 303).

S.C. X S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile (603 „Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar”), valoarea de 9.832 lei aferentă achiziționării unor articole de vestimentație care nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri, neavând legătură cu activitatea economică desfășurată de societate, mai ales în condițiile în care societatea nu avea angajați în perioada aprilie 2005 – decembrie 2007.

La data controlului s-a constatat că aceste bunuri nu există în stoc și nici nu au fost facturate către un alt beneficiar.

Din verificarea documentară nu rezultă că aceste bunuri ar fi aferente vreunei lucrări executate de un subantreprenor, acestea fiind evidențiate în contul 303 „Obiecte de inventar” și nu în 332 „Lucrări în curs” sau 302 „Materiale consumabile”, conturi de cheltuieli de exploatare destinate evidențierii achizițiilor aferente lucrărilor contractate.

Bunurile și serviciile în cauză, valoarea acestora și conturile de cheltuieli corespondente prin care au fost înregistrate, au influențat calculul profitului impozabil, unitatea încălcând prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.21 alin.(4) lit. c) din același act normativ, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de **X lei**, precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală.

3.2. În luna martie 2007, societatea a înregistrat factura fiscală nr.3674623/25.03.2007 emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând „lapte, snack, biscottes, fasole, prosciuto, gilette, ața dentara, bic...” în valoare de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei, înregistrate ca și cheltuieli deductibile în contul 604 „Cheltuieli privind materialele”, bunuri despre care organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri, unitatea încălcând prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, societatea a majorat nejustificat cheltuielile deductibile, implicit diminuând profitul impozabil cu suma de X lei, motiv pentru care, în perioada în care societatea înregistrează profit, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de **X lei**,

precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.12 la raportul de inspecție fiscală.

4. Renault Kangoo

Urmare verificărilor, organele de control au constatat faptul că, la data de 21.04.2005, unitatea a efectuat două importuri din Germania, fiind achiziționate două mijloace de transport marca Renault Kangoo în valoare totală de X lei.

După cum reiese și din actul de control precedent, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.X/08.12.2006, de la data achizițiilor mijloacelor de transport și până la data controlului respectiv, acestea nu au fost înmatriculate pe societate, nefiind folosite pentru nevoile firmei, motiv pentru care, potrivit prevederilor art.24 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea pentru cele două autovehicule, până în luna august 2005 inclusiv, dată până la care a fost efectuat controlul.

După luna august 2005, societatea continuă să înregistreze cheltuieli deductibile aferente celor două autovehicule după cum urmează:

- cheltuieli cu amortizarea în valoare de X lei, calculate și înregistrate de către societate pentru perioada septembrie 2005 – decembrie 2007 ($X \text{ lei/luna} + X \text{ lei/luna} = X \text{ lei} \times 28 \text{ luni}$) – (în anexa nr.13 la raportul de inspecție fiscală sunt prezentate fișele mijloacelor fixe întocmite pentru cele două autovehicule).

- cheltuieli cu piese auto în valoare de X lei (anexa nr.14 la raportul de inspecție fiscală).

La solicitarea de explicații scrise de către organele de inspecție fiscală cu privire la aceasta problemă, reprezentantul societății a precizat că au fost eliberate autorizații de circulație provizorii pentru autovehiculele în cauză, pentru o lună, ori asta nu poate să demonstreze faptul că în perioada septembrie 2005 – decembrie 2007 (pe parcursul a trei ani fiscali) a utilizat aceste autovehicule în scopul desfășurării activității economice și a înregistrării de venituri, care să justifice înregistrarea de cheltuieli deductibile pentru întreaga perioadă.

Urmare celor prezentate, justificarea contribuabilului potrivit căreia a pus în circulație autovehiculele pentru o lună sau două în toată această perioadă, raportat la cei trei ani fiscali (2005, 2006, 2007) în care înregistrează cheltuieli, perioada în care nu se poate demonstra că au fost utilizate în scopul desfășurării activității de către societate, mai ales în condițiile în care societatea nu are angajați, nu este relevantă pentru a demonstra deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea și a cheltuielilor cu reparații/piese de schimb.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de X lei, ca urmare denaturării profitului impozabil cu cheltuielile cu amortizarea în valoare de X lei aferentă celor două autovehicule, respectiv impozit pe profit în sumă de 1.133 lei ca urmare înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor cu piese auto/reparații în valoare totală de X lei.

Pentru sumele stabilite suplimentar în valoare totală de **X lei** (X lei + X lei), în sarcina unității au fost stabilite majorări de întârziere în cuantum de **X lei** și

penalități de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.15 la raportul de inspecție fiscală.

5. Înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli deductibile cu achiziția autoturismului marca Mini Cooper

În perioada octombrie 2005 – decembrie 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza Contractului de leasing financiar nr. SGL X/06.10.2005 încheiat cu S.C. BRD Sogelease S.R.L. din București, achiziționarea autoturismului marca Mini Cooper în valoare de X lei.

Din documentele financiar-contabile puse la dispoziție, organele de control au constatat că, în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli aferente autoturismului în cauză, după cum urmează:

- cheltuieli aferente contractului de leasing aflat în derulare, înregistrate în perioada octombrie 2005 – decembrie 2007 în conturile de cheltuieli 628 „Alte cheltuieli cu servicii efectuate de terți”, 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, 611 „Cheltuieli de întreținere și reparații”, în valoare totală de 9.702,68 lei.

- cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix, calculată și înregistrată de unitate în perioada septembrie 2005 – decembrie 2008, este în sumă totală de X lei (X lei/lună x 25 luni), fiind prezentată fișa mijlocului fix a autoturismului marca Mini Cooper în anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală.

Totodată, în perioada iunie 2005 – decembrie 2007, S.C. X S.R.L. înregistrează în evidența contabilă cheltuieli deductibile cu achiziționarea unui autoturism de lux marca BMW X5, în baza unui contract de leasing financiar încheiat cu S.C. X S.R.L., în valoare de X lei, contract finalizat până la data verificării, autoturism pentru care societatea înregistrează cheltuieli de întreținere și, față de care, organele de control au reținut că este folosit de administratorul societății. Ținând cont de faptul că societatea nu are angajați în perioada supusă verificării, iar dl. X este unic asociat și administrator al S.C. X S.R.L., organele de control au concluzionat nu poate fi justificată utilizarea autoturismului marca Mini Cooper în vederea desfășurării activității economice a firmei, respectiv pentru realizarea unor operațiuni taxabile, unitatea încălcând prevederile art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor aferente contractului de leasing încheiat cu S.C. X S.R.L., ocazionate de achiziționarea autoturismului marca Mini Cooper în valoare de X lei, motiv pentru care au stabilit suplimentar impozit pe profit în valoare totală de **X lei**, și ale majorărilor de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexele nr. 19 și 20 la raportul de inspecție fiscală.

6. Înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli deductibile cu piese auto (Audi A6, Audi A4, Golf 4)

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli în valoare totală de X lei aferente achiziționării unor piese auto și reparațiilor unor autoturisme (Audi A4, Audi A6, Golf 4) care nu sunt înregistrate pe societate în perioada la care se referă cheltuielile și nu pot fi

justificate că ar fi destinate utilizării în scopul obținerii de venituri. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli de întreținere și reparații în cuantum de 1.824,42 lei, cu autoturismul marca Mini Cooper, care, conform datelor prezentate la pct.5 mai sus prezentat, nu este utilizat de societate în scopul obținerii de venituri.

X nu are angajați în perioada aprilie 2005 – decembrie 2007, dl. Ciarpaglini Marco fiind administrator și asociat unic, iar în perioada august 2005 – iunie 2007, societatea nu avea în patrimoniu autoturismele Audi A4, Audi A6 sau VW Golf 4.

Documentul justificativ prezentat de societate în timpul controlului este factura fiscală nr.9800491/03.10.2005 emisa de S.C. X S.R.L. din Alba Iulia, reprezentând VW Golf Variant în valoare de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei, înregistrat în evidența contabilă în contul 371 „Mărfuri” la data de 1 septembrie 2007. Autoturismul a ieșit din gestiunea societății în luna octombrie 2007, fiind emisa în acest sens factura fiscală nr.X/29.10.2007 către S.C. X S.R.L., reprezentând „VW Golf Variant” în valoare de X lei și T.V.A. în sumă de X lei.

Din totalul cheltuielilor cu piese auto aferente autoturismelor care nu sunt utilizate de societate în activitatea desfășurată, valoarea pieselor pentru autoturismul VW Golf 4 este în cuantum de 16.480 lei și este înregistrată în conturile de cheltuieli deductibile 611 „Cheltuieli cu întreținere și reparații” și 602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”, în baza facturilor fiscale emise de S.C. X S.R.L., fără a prezenta un deviz de lucrări care să demonstreze pentru ce au fost utilizate piesele respective.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unitatea modificând nejustificat profitul impozabil cu valoarea totală de X lei, motiv pentru care, în perioada în care societatea înregistrează profit, s-a procedat la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma totală de **X lei**, precum și al majorărilor de întârziere în cuantum de **X lei** și al penalităților de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată detaliat în anexa nr.23 la raportul de inspecție fiscală.

B) Taxa pe valoarea adăugată

1. Deducerea T.V.A. în baza unor facturi emise pe numele altui beneficiar

În luna noiembrie 2005, X a înregistrat în contabilitate T.V.A. deductibilă în sumă de X lei înscrisă în factura fiscală nr.4667840/29.11.2005 emisă de S.C. X S.R.L., factură fiscală ce a fost emisă pe numele S.C. X S.R.L. (având datele de identificare: CUI X).

Deoarece această factură a fost emisă pe numele și datele altui client decât societatea verificată, organele de inspecție fiscală au concluzionat că taxa pe valoarea adăugată în suma de **X lei** a fost dedusă în mod eronat, unitatea încălcând prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care au stabilit și majorări de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, modul de calcul al acestora fiind prezentat detaliat în anexa nr.24 la raportul de inspecție fiscală.

2. *Înregistrarea T.V.A. deductibilă aferenta unor achiziții de bunuri neutilizate în scopul desfășurării activității și a obținerii de venituri, operațiuni asimilate livrărilor către sine, pentru care contribuabilul nu a colectat TVA*

2.1. În luna noiembrie 2006, X înregistrează factura fiscală nr.8700872/08.11.2006 emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând „40 buc geaca uomo” în valoare totală de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei.

Contribuabilul a înregistrat T.V.A. deductibilă aferenta acestei facturi, în suma de X lei aferenta achiziționării unor articole de vestimentație care nu există în stoc la data controlului, nu au fost facturate ca atare către alt beneficiar și nici nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri, fiind astfel încălcate prevederile art.128 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, bunuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de societate, operațiuni asimilate livrărilor de bunuri cu plata conform prevederilor art.128 alin.(4) din actul normativ anterior menționat.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, la care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată în anexa nr.24 din raportul de inspecție fiscală.

2.2. În luna martie 2007, societatea înregistrează factura fiscală nr.3674623/25.03.2007 emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând „lapte, snack, biscottes, fasole, prosciuto, gilette, ața dentara, bic...” în valoare de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei, înregistrate ca și cheltuieli deductibile în contul 604 „Cheltuieli privind materialele”. Aceste bunuri nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri, fiind asimilate livrărilor de bunuri cu plata conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea are obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, pentru care au fost calculate majorări de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată în anexa nr.24 la raportul de inspecție fiscală.

3. Renault Kangoo

Deficiența prezentată la Cap.III lit.A pct.4 din raportul de inspecție fiscală, are influențe fiscale și asupra T.V.A. deductibilă în sumă totală de X lei aferenta achiziționării celor două mijloace de transport marca Renault Kangoo.

Organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea a încălcat prevederile art.145 alin.(3) lit.a) (în vigoare în perioada ianuarie 2005 – decembrie 2006), respectiv art.145 alin.(2) lit.a) (în vigoare de la 1 ianuarie 2007) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **X lei**, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.25 la raportul de inspecție fiscală.

4. T.V.A. dedusa aferenta achiziției autoturismului marca Mini Cooper

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

aferenta ratelor de leasing facturate de S.C. X S.R.L. către X, în baza Contractului de leasing financiar nr. SGL X/06.10.2005 în vederea achiziționării autoturismului marca Mini Cooper, deficiență prezentată în detaliu la lit.A pct.5) din raportul de inspecție fiscală.

Din documentele financiar-contabile puse la dispoziție, organele de control au concluzionat că acest autoturism achiziționat de către X a fost utilizat în vederea desfășurării activității economice a firmei, respectiv pentru realizarea unor operațiuni taxabile, mai ales în condițiile în care societatea utilizează deja în acest sens un autoturism de lux marca BMW X5 și nici nu are angajați în perioada supusă verificării.

În consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale aferente contractului de leasing mai sus menționat, în valoare totală de X lei. Întrucât unitatea a înregistrat în perioada octombrie 2005 – mai 2007 T.V.A. de plata, iar din luna iunie 2007 și până la zi a înregistrat T.V.A. de recuperat, din totalul sumei de **X lei**, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea T.V.A. în sumă de X lei, valoare aferenta perioadei octombrie 2005 – mai 2007, conform situației detaliate a ratelor de leasing prezentată în fișa analitică a contului furnizor BRD Sogelease (anexa nr.16 la raportul de inspecție fiscală).

Pentru diferența de X lei (X lei – X lei), valoare înregistrată în evidența contabilă în perioada iunie 2007 – decembrie 2007, când societatea înregistrează T.V.A. de recuperat (care depășește valoarea înregistrată în mod eronat), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului măsura colectării T.V.A. în sumă de X lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în cuantum de **X lei** și penalități de întârziere în suma de **X lei**, situația de calcul a acestora fiind prezentată în anexa nr.26 la raportul de inspecție fiscală.

5. TVA dedusa pe baza de bonuri fiscale

În perioada verificată, unitatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de bunuri și servicii necesare desfășurării activității (mai puțin combustibilii achiziționați din țară), pe bază de bonuri fiscale, în sumă totală de 49,86 lei, fără a deține facturi fiscale corespunzătoare acestor cheltuieli.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **X lei**, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.28 la raportul de inspecție fiscală.

6. Înregistrarea în evidența contabilă a efectuării unor lucrări de construcții și instalații și material lemnos, cu aplicarea eronată a măsurilor de simplificare

6.1. În luna decembrie 2007, X înregistrează în contabilitate contravaloarea unor „lucrări de instalații electrice cf. Bon de comanda nr.486/01.12.2007” efectuată de P.F. X, persoana fizică autorizată înregistrată în scopuri de TVA, în baza facturii fiscale nr.002/04.12.2007, având valoarea de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei.

Unitatea a înregistrat T.V.A. în sumă de X lei doar în jurnalul de cumpărări și în decontul de T.V.A. ca și taxa deductibilă, fără a evidenția T.V.A. în

cauză și în jurnalul de vânzări, încalcând astfel prevederile art.160 alin.(2) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează T.V.A. de recuperat în luna decembrie 2007 și până la zi, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

6.2. În luna iunie 2007, societatea înregistrează T.V.A. deductibilă în sumă de X lei în baza facturii fiscale nr.00728/20.06.2007, emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând chereștea în valoarea de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a înregistrat T.V.A. în sumă de 95 lei doar în jurnalul de cumpărări și în decontul de T.V.A. ca și taxa deductibilă, fără a evidenția T.V.A. în cauză și în jurnalul de vânzări, încalcând astfel prevederile art.160 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că societatea înregistrează T.V.A. de recuperat în luna iunie 2007 și până la zi, în vederea remedierii deficienței, organele de inspecție fiscală au reținut că unitatea are obligația de a întreprinde demersurile necesare colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

7. TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile

În timpul controlului, pe baza sumelor înregistrate în bilanțul de verificare a conturilor întocmită pentru luna decembrie 2005, precum și a fișei contului 623 „Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate”, s-a verificat dacă unitatea a efectuat calculul pentru stabilirea cheltuielilor de protocol, deductibile în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului impozabil, conform art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea înregistrează profit la sfârșitul anului fiscal 2005 și calculează cheltuielile de protocol nedeductibile la calculul profitului impozabil, depășind limita de 2% admisă cu suma de X lei (anexa nr.29 la raportul de inspecție fiscală).

Potrivit prevederilor Titlului VI pct.7 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, societatea trebuia să efectueze regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acțiunilor de protocol, nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul fiscal 2005, după depunerea situației financiare anuale. Acest termen fiind depășit la momentul efectuării controlului, s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol pentru anul fiscal 2005, în valoare de **X lei**.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, situația de calcul a accesoriilor bugetare fiind prezentată în anexa nr.30 la raportul de inspecție fiscală.

8. Influențe fiscale generate de înregistrarea cu întârziere a T.V.A. colectată

8.1. În luna septembrie 2005, X înregistrează în jurnalul de vânzări factura fiscală nr.5290232/03.08.2005 emisă către S.C. X S.R.L., având valoarea de X lei și T.V.A. aferentă în sumă de X lei. T.V.A. colectată aferentă acestei facturi

este înregistrată în decontul de T.V.A. întocmit pentru luna octombrie 2005, la rubrica "Regularizări taxa colectata", efectul fiind amânarea la plata a T.V.A. în sumă de X lei.

8.2. În luna februarie 2006, X înregistrează diferențe în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- T.V.A. deductibilă din decontul de T.V.A. întocmit pentru luna februarie este mai mare decât T.V.A. înregistrată în jurnalul de achiziții cu X lei;

- T.V.A. colectată din decontul de T.V.A. întocmit pentru luna februarie este mai mic decât T.V.A. înregistrată în jurnalul de vânzări cu X lei.

Societatea revine în luna martie 2006 asupra neconcordanțelor înregistrate între evidența contabilă și decontul de T.V.A., înregistrând regularizări taxa colectată și regularizări taxa deductibilă, efectul fiind amânarea la plata a T.V.A. în sumă totală de X lei.

8.3. În luna octombrie 2006, societatea înregistrează diferența în plus de X lei între Decontul de T.V.A. și Jurnalul de cumpărări. Revine asupra acestei neconcordanțe în luna noiembrie 2006 prin înregistrarea la rubrica regularizări taxa deductibilă a sumei de X lei, efectul fiscal fiind diminuarea T.V.A. de plată în luna octombrie cu valoarea de X lei și plata lui cu întârziere o lună mai târziu.

Pentru amânarea la plata a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în cuantum de **X lei**, situația detaliată a accesoriilor fiind prezentată în anexa nr.30 la raportul de inspecție fiscală.

9. Înregistrarea T.V.A. deductibilă aferentă achiziționării de piese auto (Audi A4, Audi A6, Golf4)

Deficiența prezentată la Cap.III lit.A pct.6 din raportul de inspecție fiscală, și anume înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli de întreținere și reparații cu autoturismele (Audi A4, Audi A6 și VW Golf 4) care nu sunt înregistrate pe firma în perioada în care au fost înregistrate facturile fiscale în evidența contabilă, achiziții pentru care nu poate demonstra contribuabilul că sunt aferente utilizării în scopul desfășurării activității economice și a înregistrării de venituri, are influențe fiscale și prin înregistrarea în evidența contabilă în perioada septembrie 2005 – iunie 2007, a T.V.A. deductibilă în suma totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că unitatea a încălcat prevederile art.145 alin.(3) lit.a) (în vigoare în perioada ianuarie 2005 – decembrie 2006), respectiv art.145 alin.(2) lit.a) (în vigoare de la 1 ianuarie 2007), precum și prevederile art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit în sarcina unității obligația colectării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale reprezentând piese auto în valoare totală de **X lei**, pentru care au calculat majorări de întârziere în cuantum de **X lei** și penalități de întârziere aferente în cuantum de **X lei**, modul de calcul al acestora fiind prezentat în anexa nr.31 la raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organelor de inspecție fiscală în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei, majorările de întârziere aferente în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei.

În fapt, în perioada martie 2005 – februarie 2007, X a dedus cheltuieli în valoare totală de X lei, înregistrate în conturile 602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”, 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terți” și 625 „Cheltuieli cu deplasări, detasari, transferuri”.

Aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza facturilor fiscale prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv:

- factura fiscală nr.6848605/12.03.2005 în valoare de X lei, și T.V.A. în sumă de X lei, emisă de X ;

- factura fiscală nr.9474343/21.03.2005 în valoare de X lei, și T.V.A. în sumă de X lei, emisă de X;

- factura fiscală nr.3356106/23.05.2005 în valoare de X lei, și T.V.A. în sumă de X, emisă de S.C. X S.R.L.;

- factura fiscală nr.345159/20.06.2005 în valoare de X lei, emisă de Inspecția de stat pentru controlul cazanelor, recipientele sub presiune și instalațiilor de ridicat;

- factura fiscală nr.4667840/29.11.2005 în valoare de X lei, și T.V.A. în sumă de X lei, emisă de S.C. X S.R.L.;

- factura fiscală nr.42401/1/19.02.2007 în valoare de X lei reprezentând "cazare Austria Goeltlesbrunn".

La verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul produselor/serviciilor nu este X, facturile fiscale fiind emise pe numele persoanei fizice X, respectiv pe numele S.C. X S.R.L. (având datele de identificare: CUI X).

În consecință, organele de control au concluzionat că facturile fiscale în cauză nu sunt documente justificative pentru înregistrarea valorii acestora în categoria cheltuielilor de exploatare ale firmei, unitatea majorând nejustificat cheltuielile deductibile, diminuând astfel baza impozabilă la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care au calculat în sarcina acesteia impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei, precum și majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În contestația formulată, X aduce argumente doar pentru factura fiscală nr.42401/1/10.02.2007 în valoare de X lei reprezentând "cazare Austria Goeltlesbrunn", susținând faptul că această cheltuială este o cazare a administratorului firmei în străinătate ocazionată de interes comercial.

În drept, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(4) 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".

Referitor la prevederile legale anterior citate, potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, **"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."

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Conform prevederilor art.7 Anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, "Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

În contestația formulată, petenta recunoaște și confirmă faptul că "factura nu era emisă pe numele firmei X ci pe numele administratorului în persoana d-lui Ciarpaglini Marco."

Motivația petentei conform căreia "cheltuiala în cauză este o cazare a administratorului firmei în străinătate ocazionată de interes comercial", nu este un argument pentru care X să poată beneficia de deducerea unei cheltuieli efectuate în baza unui document care nu îndeplinește condițiile legale în vigoare pentru a putea fi considerat document justificativ.

Mai mult, unitatea nici nu prezintă, în susținerea argumentelor sale din contestație, documente prin care să justifice că operațiunea înscrisă în factura fiscală supusă analizei a fost într-adevăr destinată unui interes comercial.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia "inspectorii fiscali au ignorat prevederile HG 44/2004 - privind normele de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare pct.46, alin.(3): <<Facturile sau alte documente legale emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, sunt aceleași documente prevăzute la alin.(1) pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale>>", se rețin următoarele:

- În speță, X contestă impozitul pe profit ce derivă din neacceptarea la deductibilitate a cheltuielii cu cazarea administratorului firmei, dl. x, efectuată în baza facturii fiscale nr.42401/1/10.02.2007 în valoare totală de x lei.

- Prevederile legale invocate în contestație, mai sus citate, sunt prevederi care reglementează dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată, obligație de plată ce nu a fost stabilită prin actul contestat cu privire la acest capăt de cerere.

Întrucât, documentul în baza căruia X a înregistrat în evidența contabilă "cazare Austria Goeltlesbrunn" în valoare de x lei, nu îndeplinește condițiile legale pentru deductibilitatea cheltuielilor, se reține că nu este deductibilă la calculul profitului impozabil cheltuiala înregistrată în baza facturii fiscale nr.x/1/10.02.2007, motiv pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei**, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Situația de calcul a accesoriilor bugetare, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2007 (anexa nr.5 la actul de control).

Întrucât X contestă la pct.1 lit.C din prezenta decizie impozitul de profit în sumă totală de x lei și accesoriile aferente în sumă totală de x lei (x lei reprezentând majorări de întârziere + x lei penalități de întârziere), dar aduce argumente doar pentru impozitul pe profit în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de 21 lei, anterior analizate, în speță devin incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: "**Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

coroborate cu cele ale pct.12.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, potrivit căroră:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

În consecință, întrucât petenta nu aduce argumente în susținerea contestației cu privire la diferențele de impozit pe profit în sumă de **x lei** (x lei - x lei), precum și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei** (x lei - x lei) și penalitățile de întârziere în sumă de **x lei**, urmează a se **respinge ca nemotivată** contestația pentru obligațiile fiscale în cuantum total de **x lei** (x lei + x lei + x lei).

2. Referitor la impozitul pe profit contestat în sumă de x lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.

În fapt, în perioada ianuarie 2005 – decembrie 2007, X a înregistrat în conturile 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti”, 602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”, respectiv 332 „Lucrări în curs” (finalizate până la data verificării), suma de x lei, în baza unor facturi fiscale în care nu sunt înscrise datele

de identificare ale cumpărătorului: codul unic de înregistrare fiscală, număr de înregistrare la Registrul Comerțului și adresa la care cumpărătorul își are sediul, elemente obligatorii prevăzute de formularul tipizat - cod 14-4-10/A.

Întrucât documentele în cauză nu constituie documente legale de justificare a cheltuielilor, deoarece nu furnizează informațiile prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina unității impozit pe profit în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

În contestația formulată, X recunoaște faptul că a corectat documentele în timpul controlului, menționând faptul că organele de control au barbat și semnat facturile fiscale, pentru ca acestea să nu mai fie completate.

În drept, la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(4) 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".

Referitor la prevederile legale anterior citate, potrivit pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, **"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."

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Conform prevederilor art.7 Anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, "Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

În acest sens, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu

corespund realității, s-a dispus faptul că "nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii."

Din analiza facturilor fiscale existente la dosarul cauzei se reține faptul că la rubrica "Cumpărător" lipsesc informații referitoare la codul unic de înregistrare fiscală, numărul de înregistrare la Registrul Comerțului și adresa la care cumpărătorul își are sediu, iar denumirea înscrisă la rubrica beneficiarului este „Europack”, fără să fie înscrisă denumirea completă și corectă a societății verificate, respectiv „X”.

Totodată, se reține că facturile fiscale existente la dosarul cauzei sunt o parte barate de organul fiscal pentru a nu mai putea fi completate ulterior, iar cealaltă parte nu conțin toate datele obligatorii prevăzute de normele legale în vigoare.

În acest sens, în Anexa 1 "Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă din Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, sunt precizate următoarele:

"1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.[...]

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare[...]."

Strict cu privire la elementele ce trebuie conținute de facturile fiscale, se rețin cele stipulate de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit cărora:

"(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:[...]

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii:[...]."

Prevederile pct.81¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora "Organele de control fiscal vor permite deducerea **taxei pe valoarea adăugată** în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal", invocate de petentă în cuprinsul contestației, nu sunt incidente în speță întrucât acestea sunt prevederi care reglementează dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, în condițiile în care facturile fiscale în cauză nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, în mod corect organele de inspecție fiscală au reținut că acestea nu au calitatea de document justificativ, motiv pentru

care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **x lei**.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei**.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.

În fapt, în luna noiembrie 2006, X a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr.8700872/08.11.2006 emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând „40 buc geaca uomo” în valoare totală de x lei și T.V.A. aferentă în sumă de x lei.

X a înregistrat în contul 603 „Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar”, cheltuieli deductibile în valoare de x lei aferente achiziționării articolelor de vestimentație menționate, care, la data controlului, nu există în stoc și nici nu au fost facturate către un alt beneficiar.

În consecință, organele de control au concluzionat că, din documentele verificate, nu rezultă că bunurile achiziționate sunt aferente vreunei lucrări executate de un subantreprenor, acestea fiind evidențiate în contul 303 „Obiecte de inventar” și nu în contul 332 „Lucrări în curs” sau 302 „Materiale consumabile”, conturi de cheltuieli de exploatare în care sunt evidențiate toate achizițiile aferente lucrărilor contractate.

Întrucât valoarea bunurilor și serviciilor în cauză și conturile de cheltuieli corespondente prin care au fost înregistrate, au influențat calculul profitului impozabil, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de 1.868 lei înscrisă în factura fiscală supusă analizei, la care au fost calculate majorări de întârziere în cuantum de x lei.

În drept, la art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

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

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;[...]."

Prin urmare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare.

În contestația formulată, X susține faptul că "a decis ca la unii subcontractanți vulnerabili din punct de vedere al capacității de a-și asigura echipamentele de protecție să i le asigure evitând astfel accidente, amenzi, etc."

În nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală, administratorul societății, dl. Ciarpaglini Marco, precizează că "**Jachetele nu există în stoc**. Aceste jachete sunt echipamente de protecție care în conformitate cu contractele încheiate au fost puse la dispoziția furnizorului de manoperă, în conformitate cu prevederile protecției muncii".

La Capitolul IV "Alte constatări" din Raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, organele de inspecție fiscală au precizat că "X nu are angajați în perioada aprilie 2005 - decembrie 2007, motiv pentru care lucrările sunt date în antrepriză la terțe persoane juridice."

Având în vedere cele declarate de petentă, precum și cele reținute de organele de inspecție fiscală în actul de control, se reține că, în condițiile în care unitatea nu are angajați în perioada analizată, nu se justifică achiziționarea de echipament de protecția muncii.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.x/12.12.2008, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că "reprezentantul societății a declarat în timpul controlului că bunurile în cauză nu sunt pe stoc, dar pretinde că <<au fost puse la dispoziția furnizorului de manoperă, în conformitate cu prevederile protecției muncii>>, fără a prezenta în acest sens alte documente care să justifice lipsa din stoc a bunurilor sau darea lor în custodie către terți (caz în care nu ar fi fost justificată înregistrarea acestora pe cheltuieli de exploatare deductibile la calculul profitului impozabil)."

Având în vedere cele anterior menționate, X nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de venituri impozabile a articolelor de vestimentație achiziționate, nefiind justificată legătura acestora cu activitatea economică desfășurată.

Cu referire la taxa pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):[...]

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).[...]

(4) Preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.[...]."

Din prevederile legale enunțate rezultă că bunurile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial, unitatea având obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În acest sens, în contestația formulată, X recunoaște că a pus la dispoziția unor terțe persoane bunurile primite în compensare de la S.C. X S.R.L., invocând faptul că "a decis ca la unii subcontractanți vulnerabili din punct de vedere al capacității de a-și asigura echipamentele de protecție să i le asigure evitând astfel accidente, amenzi, etc."

Având în vedere cele anterior menționate, precum și prevederile legale citate în speță, respectiv faptul că petenta nu a utilizat bunurile achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina X impozit pe profit suplimentar în quantum de **x lei**, precum și obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **x lei** înscrisă în factura fiscală supusă analizei în speță, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru aceste capete de cerere.

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente impozitului pe profit, precum și pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei.

În fapt, X a înregistrat în evidența contabilă în perioada supusă verificării, cheltuieli cu amortizarea în valoare de x lei și cheltuieli cu piese auto în valoare de x lei, aferente mijloacelor de transport marca Renault Kangoo în valoare totală de x lei, achiziționate din Germania la data de 21.04.2005.

La controlul efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că de la data achiziționării mijloacelor de transport și până la data controlului, mijloacele de transport nu au fost înmatriculate pe societate, unitatea neputând face dovada utilizării mijloacelor fixe în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea pentru cele două autovehicule în valoare de x lei, calculate și înregistrate de către societate în perioada septembrie 2005 – decembrie 2007, precum și cheltuielile cu piese auto efectuate în valoare de x lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit suplimentar în quantum de x lei, majorări de întârziere în quantum de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și taxa pe valoarea adăugată de plată în quantum de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

În contestația formulată, X susține faptul că "această speță este contestată la procesul-verbal anterior când au fost reconsiderate TVA achitat în vamă și

amortizări de către inspectorii anteriori. Este de bun simț faptul că dacă ai cumpărat autoturisme care sunt defecte ai nevoie de cheltuieli de reparații pentru a le face funcționale, iar dacă ai pus în funcțiune un mijloc fix amortizarea este deductibilă."

În drept, la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]."

Potrivit art.24 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;[...]."

În temeiul dispozițiilor legale menționate mai sus se reține că, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care este **deținută și utilizată în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.**

La Capitolul IV "Alte constatări" din Raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, organele de inspecție fiscală au precizat că "X nu are angajați în perioada aprilie 2005 - decembrie 2007, motiv pentru care lucrările sunt date în antrepriză la terțe persoane juridice."

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că mijloacele fixe marca Renault Kangoo nu au fost utilizate de la data achiziției acestora și până la 31 decembrie 2007, intrucat bunurile au fost achizitionate avariate, implicit fără a fi puse în circulație, prin urmare, nu au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia este de bun simț faptul că dacă ai cumpărat autoturisme care sunt defecte ai nevoie de cheltuieli de reparații pentru a le face funcționale, iar dacă ai pus în funcțiune un mijloc fix amortizarea este deductibilă, chiar dacă aceste autovehicule au fost utilizate nu pe drumurile publice ci pe șantiere, nu este relevantă pentru a demonstra atât deductibilitatea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amortizarea, respectiv cu piesele auto, cât și dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată aferentă pieselor auto achiziționate pentru cele două mijloace de transport.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/08.12.2006, invocat de petentă în contestație, organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală au verificat perioada 01.11.2002 - 31.08.2005.

Cu privire la susținerea petentei potrivit căreia prin constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.9/08.12.2006 se certifică controlul de fond la care

a fost supusă unitatea pentru perioada 01.01.2005 - 31.08.2005, și deci toate constatările în această perioadă sunt nule, se rețin cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.x/12.12.2008, astfel:

"În perioada ianuarie 2005 - august 2005, X a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv <<control anticipat asupra sumei negative de T.V.A. în cuantum de x lei solicitată la rambursare>>, organele de inspecție fiscală au verificat, potrivit acestui act, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2002 - 31.08.2005, iar în ceea ce privește impozitul pe profit, s-au calculat influențe doar pentru deficiențele constatate urmare verificării taxei pe valoarea adăugată evidențiată de societate.

S-a făcut trimitere la actul de control anterior deoarece din acesta reiese că, în ceea ce privește cele două autovehicule marca Renault Kangoo, aflate în discuție, de la data achiziționării acestora (21.04.2005) și până la data controlului respectiv, acestea nu au fost înmatriculate pe societate, nefiind folosite pentru nevoile firmei.[...].

Urmare constatării acestei deficiențe contribuabilul a continuat să înregistreze în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea și reparațiile celor două autovehicule, fără a înmatricula ulterior în circulație autovehiculele, fără a avea angajați în perioada aprilie 2005 - decembrie 2007 și fără a putea face dovada utilizării lor în scopul obținerii de venituri.[...]

Modul de influențare a profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cu cheltuielile cu amortizarea celor două autovehicule marca Renault Kangoo, a fost efectuat de la luna septembrie 2005 până la decembrie 2007 și a fost prezentat în mod explicit în actul de control, contestatara înțelegând greșit acest aspect."

Prin urmare, se reține că prin raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, organele de control nu au procedat la reverificarea aceleiași perioade, în ceea ce privește impozitul pe profit, prin actul de control anterior încheiat fiind calculate influențe fiscale doar pentru deficiențele constatate urmare verificării taxei pe valoarea adăugată evidențiată de societate.

Împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x/08.12.2006, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.x/16.12.2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, a fost promovată contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr.x/26.01.2007, soluționată prin Decizia nr.x/04.10.2007, prin care, la capătul de cerere privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor analizate în speță, Biroul Soluționare Contestații a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației.

Prin urmare, fata de cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de control au stabilit în sarcina X impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **x lei**, aferent cheltuielilor cu amortizarea în sumă de x lei și aferent cheltuielilor cu piese auto/reparații în valoare totală de x lei, contestația petentei urmând a se **respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația

petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei** aferente impozitului pe profit.

Referitor la dreptul de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:[...]

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

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

Din prevederile legale anterior citate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care au fost prestate sau care urmează a fi prestate firmei este deductibilă doar în situația în care serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere faptul că pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale reprezentând piese auto pentru cele două autovehicule marca Renault Kangoo, petenta nu a putut demonstra faptul că în perioada septembrie 2005 - decembrie 2007 a utilizat aceste mijloace de transport în scopul desfășurării activității economice și a realizării operațiunilor taxabile, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de **x lei**, motiv pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru acest capăt de cerere.

Prin urmare, întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru majorările de întârziere în sumă totală de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

5. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și la majorările de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, majorările de întârziere aferente în sumă de x lei și penalitățile de întârziere în sumă de x lei.

În fapt, în perioada supusă verificării, X a înregistrat în evidenta contabilă cheltuieli aferente autoturismului marca Mini Cooper, în valoare totală de x lei și cheltuieli cu amortizarea mijlocului fix în valoare de x lei.

Autoturismul marca Mini Cooper în valoare totală de x lei, a fost achiziționat în baza Contractului de leasing financiar nr.SGL x/06.10.2005 încheiat cu S.C.x S.R.L. din București.

La verificarea efectuată, organele de control au concluzionat că, în condițiile în care, în perioada iunie 2005 – decembrie 2007, unitatea nu are angajați, iar administratorul X, dl. x, achiziționează și utilizează în scopul activității desfășurate autoturismul de lux marca BMW X5, în baza unui contract de leasing financiar încheiat cu S.C. x S.R.L., în valoare de x lei, nu poate fi justificată utilizarea autoturismului marca Mini Cooper în vederea desfășurării activității economice a firmei, respectiv pentru realizarea unor operațiuni taxabile, motiv pentru

care au stabilit în sarcina acesteia impozit pe profit în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei.

În contestația formulată, X invocă faptul că prevederile legale considerate ca fiind încălcate se referă la angajații cu funcții de conducere și administrare, iar X nu are angajați, dar are parc auto pus la dispoziția subcontractorilor pentru realizarea lucrărilor.

În drept, la art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate următoarele:

"(1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

n) **cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare** ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.[...]."

Potrivit prevederilor legale menționate se reține că în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată intră și 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.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- în perioada supusă verificării, la X deține funcția de administrare o singură persoană, respectiv dl. x;

- tot în perioada supusă verificării, X nu are nici un angajat;

- în patrimoniul societății, în perioada supusă verificării, a existat un număr mai mare de autoturisme, printre care și un autoturism de lux marca BMW X5, pentru care, în evidența contabilă, sunt înregistrate cheltuieli de întreținere.

În aceste condiții, cheltuielile înregistrate în baza Contractului de leasing financiar nr.SGL x/06.10.2005 încheiat cu S.C. x S.R.L. din București, precum și cheltuielile cu comisioanele, dobânzile, asigurările și amortizarea în cazul leasingului financiar, nu reprezintă cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil pentru perioada 2005 - 2007.

În sprijinul susținerii potrivit căreia unitatea are parc auto pus la dispoziția subcontractorilor pentru realizarea lucrărilor, petenta nu prezintă, nici la control și nici în susținerea contestației, documente prin care să justifice existența și funcționalitatea acestui parc.

Având în vedere cele anterior menționate, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că X nu are drept de deducere pentru cheltuielile aferente contractului de leasing încheiat cu S.C. x S.R.L., respectiv pentru autoturismul marca Mini Cooper, în valoare de x lei, deoarece, așa cum s-a reținut mai sus, utilizează deja în acest sens un autoturism de lux marca BMW X5, motiv pentru care se va

respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de **x lei**.

Prin urmare, întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru majorările de întârziere în sumă totală de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării autoturismului marca Mini Cooper, se rețin prevederile art.128 alin.(4) și lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]."

Din prevederile legale enunțate rezultă că bunurile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial, petenta având obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele anterior menționate precum și prevederile legale citate în speță, respectiv faptul că petenta nu a utilizat bunul achiziționat în scopul obținerii de venituri impozabile, neavând astfel legătură cu activitatea economică desfășurată, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina X taxa pe valoarea adăugată de plată în cuantum de **x lei**, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât stabilirea accesoriilor în sarcina unității reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei și pentru majorările de întârziere în sumă de **x lei**, precum și pentru penalități de întârziere în sumă de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, la majorările de întârziere aferente în sumă de x lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de 32 lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, majorările de întârziere aferente în sumă de x lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de 14 lei.

În fapt, X a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile, sume aferente achiziționării de piese auto și reparațiilor efectuate la autoturismele Audi A4, Audi A6, Golf 4, care nu erau în patrimoniul societății în perioada la care se referă cheltuielile, în sumă totală de x lei. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli de întreținere și reparații în cuantum de x lei cu autoturismul Mini Cooper, care nu este utilizat de societate în scopul obținerii de venituri.

Urmare verificării efectuate, organele de control au constatat că X nu poate face dovada că autoturismul VW Golf 4 era în patrimoniul societății în perioada iunie 2006 – iunie 2007 ca și mijloc fix, fiind înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2007 ca marfă, în scopul revânzării, astfel, nu poate face dovada că piesele auto în cauză au fost utilizate pentru reparația autoturismului respectiv.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că sumele înregistrate ca și cheltuieli deductibile, mai sus menționate, nu sunt aferente veniturilor înregistrate, motiv pentru care au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei, precum și taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei.

În contestația formulată, X susține faptul că autoturismul Golf 4 a fost achiziționat de la S.C. x S.R.L. din Alba Iulia, și a fost vândut la data de 29.10.2007 la S.C. x S.R.L., sens în care, toate cheltuielile cu reparațiile se referă la o perioadă în care autoturismul era în proprietatea firmei, chiar dacă nu a fost reflectat în contabilitate decât în luna septembrie 2007. Mai menționează faptul că, deși în factura fiscală de achiziție a pieselor de schimb pentru autoturismul Audi A6, este specificat că acestea au fost folosite la un alt tip de mașină, de fapt a achiziționat o turbosuflantă care nu s-a găsit la tipul respectiv, nomenclatura de facturate a furnizorului nepermițând vânzarea decât sub această denumire.

În drept, la art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate următoarele:

"(1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

n) **cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.** Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.[...]."

Din prevederile legale menționate se reține că în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată intră 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.**

Potrivit constatărilor redade în raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, se rețin următoarele:

- X nu are angajați în perioada 2005 – 2007, dl. x fiind administrator și asociat unic;

- în perioada supusă verificării, X nu avea în patrimoniu Audi A4, Audi A6 sau VW Golf 4.

- documentul justificativ prezentat de societate în timpul controlului este factura fiscală nr.9800491/03.10.2005 emisă de S.C. X S.R.L. din Alba Iulia, reprezentând VW Golf Variant în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în sumă de x lei, înregistrat în evidența contabilă în contul 371 „Mărfuri” în data de 1 septembrie 2007, autoturism care a ieșit din gestiunea societății în luna octombrie 2007, fiind emisă în acest sens factura fiscală nr.071049/29.10.2007 către S.C. x S.R.L., reprezentând „VW Golf Variant” în valoare de x lei și T.V.A. aferentă în sumă de x lei.

- din totalul cheltuielilor cu piese auto aferente autoturismelor analizate în speță, care nu sunt utilizate de societate în activitatea desfășurată, valoarea pieselor de VW Golf 4 este în cuantum de x lei și este înregistrată în conturile de cheltuieli deductibile 611 „Cheltuieli cu întreținere și reparații” și 602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”, în baza facturilor fiscale emise de S.C. X S.R.L., fără a prezenta un deviz de lucrări care să demonstreze pentru ce au fost utilizate piesele respective.

- valoarea cheltuielilor cu piese auto pentru VW Golf 4 este mult prea mare raportat la valoarea mijlocului fix de x lei.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.40.700/15.12.2008, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

"- Contribuabilul a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile, sume aferente achiziționării unor piese auto și reparații aferente unor autoturisme (Audi A6, Audi A4, Golf IV) care nu sunt înregistrate pe societate în perioada la care se referă cheltuielile și nu pot fi justificate că ar fi destinate utilizării în scopul obținerii de venituri, în sumă totală de x lei.[...]

- Referitor la autoturismul marca Golf 4, acesta nu este înregistrat în evidența contabilă în perioada iunie 2006 - iunie 2007, perioada în care societatea înregistrează cheltuieli deductibile aferente unui astfel de autoturism."

Totodată, de reținut este și faptul că, în susținerea contestației, X nu prezintă documente justificative, respectiv un deviz de lucrări din care să rezulte destinația pieselor achiziționate.

Astfel, cu referire la autoturismul VW Golf 4, X nu poate face dovada că era în patrimoniul societății în perioada iunie 2006 - iunie 2007 ca și mijloc fix, fiind înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2007 ca marfă, în scopul revânzării, prin urmare, nu rezultă că piesele achiziționate au fost utilizate pentru reparația autoturismului, în concluzie, suma de x lei înregistrată ca și cheltuială deductibilă nu este aferentă veniturilor înregistrate în anul 2006, nefiind astfel respectat principiul independenței exercițiului, potrivit căruia pentru stabilirea rezultatului exercițiului financiar pentru care se face raportarea, se iau în considerare toate cheltuielile corespunzătoare acestuia.

Mai mult, în contestația formulată X recunoaște că "toate cheltuielile cu reparațiile se referă la o perioadă la care autoturismul era în proprietatea firmei chiar dacă nu a fost reflectat în contabilitate decât în luna septembrie 2007".

Cu privire la piesele auto achiziționate pentru autoturismul Mini Cooper, se rețin cele precizate la pct.5 lit.C din prezenta decizie, iar cu referire la autoturismul marca Audi A6, argumentele petentei potrivit cărora "nomenclatura de facturare a furnizorului nu a permis decât să se vândă sub această denumire"

turbosufianta înscrisă în factura fiscală nr.9843543/06.09.2005, nu sunt relevante și nu se pot reține la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât unitatea nu poate justifica utilizarea acestora în vederea desfășurării activității economice a firmei, respectiv pentru realizarea unor operațiuni taxabile.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă pieselor auto și reparațiilor în cauză, deduse de petentă, se rețin prevederile art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]."

Din prevederile legale enunțate rezultă că bunurile achiziționate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau parțial.

La art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2006, potrivit cărora:

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

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

Prin urmare, din prevederile legale mai sus enunțate, rezultă că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de T.V.A. are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate de către o persoană impozabilă dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în situația în care bunurile achiziționate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau sunt puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, persoana impozabilă are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Prevederi similare se regăsesc și la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2007.

Având în vedere cele anterior precizate, precum și prevederile legale anterior citate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**, la majorările de întârziere aferente în sumă de **x lei** și penalitățile de întârziere aferente în sumă de **x lei**, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, majorările de întârziere aferente în sumă de **x lei** și penalitățile de întârziere aferente în sumă de **x lei**.

7. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și la accesoriile aferente în sumă de x lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, au rezultat și alte deficiențe, astfel cum au fost prezentate la lit.B din prezenta decizie, respectiv la lit.A pct.3.2 și lit.B pct.2.2, 5, 6, 7 și 8 din actul de control, pentru care organele de control au stabilit impozit pe profit suplimentar în cuantum de x lei și accesorii aferente în sumă totală de x lei, taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar în cuantum în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă totală de x lei.

Prin Decizia de impunere nr.x/27.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată în speță, organele de control au stabilit în sarcina X impozit pe profit în cuantum de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

În contestația formulată, X se îndreaptă împotriva tuturor obligațiilor fiscale de plată stabilite prin Decizia de impunere nr.687/27.10.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, însă pentru deficiențele redade la lit.A pct.3.2 și lit.B pct.2.2, 5, 6, 7 și 8 din actul de control, petenta nu aduce nici un argument în susținerea contestației.

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

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]"

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază[...]."

iar la pct.12.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, se stipulează următoarele:

"12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]"

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația se va respinge ca nemotivată.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale enunțate anterior, precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală în cauză, se va **respinge** contestația formulată de X **ca nemotivată** pentru impozitul pe profit în sumă totală de x lei și pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de x lei.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina X a fost reținut ca datorat impozitul pe profit în sumă de 39 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 134 lei, conform principiului de drept potrivit căruia

secundarul urmează principalul, **se va respinge ca nemotivată** contestația și pentru accesoriile în sumă totală de **x lei** aferente impozitului pe profit, precum și pentru accesoriile în sumă totală de **x lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

8. Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal atacat.

În contestația formulată, X invocă următoarele "aspecte de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală":

- astfel cum rezultă din conținutul raportului de inspecție fiscală, perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2005 - 31.12.2007, însă sub nr.3368/21.12.2006 a fost înregistrat actul de control anterior încheiat de altă echipă de inspecție fiscală, prin care perioada supusă verificării a fost de la 01.11.2002 până la 31.08.2005 la acea dată, deși obiectivul inspecției trebuia să fie "control anticipat asupra sumei negative de T.V.A. în cuantum de 123.888 lei" solicitată la rambursare, însă s-a dovedit a fi inspecție fiscală generală. Astfel, este de reținut faptul că, prin raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, organele de control au re-verificat perioada ianuarie - august 2005, în condițiile în care inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului de stat;

- la o succintă analiză a inspecției fiscale concretizată prin întocmirea raportului de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, respectiv a deciziei de impunere emise în baza acestuia, rezultă faptul că, în speță, deși exista o re-verificare a perioadei fiscale organele de control nu au întocmit un referat de re-verificare, care să fie supus aprobării conducătorului organelor de inspecție fiscală, și implicit nu există o decizie emisă de acesta prin care să se aprobe re-verificarea;

- organele de control nu au suspendat desfășurarea inspecției fiscale până la momentul la care unitatea intră în posesia înscrisurilor probatoare, fiind dispusă să dea explicații pentru toate nelămuririle constatate în perioada inspecției fiscale, însă solicitările ei nu au fost luate în considerare, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice.

La art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute următoarele:

"(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide re-verificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."

Cu referire la aspectele invocate de petentă, se rețin cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.x/78.888/12.12.2008, potrivit căror:

"Obligațiile fiscale au fost verificate după cum urmează:

- Taxa pe valoarea adăugată pentru perioada septembrie 2005 - decembrie 2007, societatea fiind verificată pentru perioada anterioară celei pentru care a fost avizată, respectiv pentru perioada 01.11.2002 - 31.08.2005, de către

organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș, în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată, întocmit pe luna august 2005, depus la Administrația Finanțelor Publice Reghin sub nr.x/26.09.2005.

- Impozitul pe profit pentru perioada 2005 - decembrie 2007, perioadă pentru care contribuabilul nu a mai fost verificat în ceea ce privește modul de constituire a veniturilor, de evidențiere a cheltuielilor deductibile și de calcul a profitului impozabil, pentru întreaga perioadă. La X au fost efectuate două controale fiscale parțiale în ceea ce privește impozitul pe profit în perioada ianuarie 2005 - decembrie 2007, după cum urmează:

- din Raportul de inspecție fiscală nr.x/08.12.2006 întocmit de către inspectorii din cadrul DGFP Mureș, invocat și de contestatar, act al cărui obiectiv a fost "control anticipat asupra sumei negative de TVA în cuantum de x lei solicitată la rambursare", reiese că organele de inspecție fiscală au verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2002 - 31.08.2005, iar în ceea ce privește impozitul pe profit, s-au calculat doar influențe, plecând de la deficiențele constatate urmare verificării taxei pe valoarea adăugată evidențiată de societate, fără a face o verificare amplă a modului de evidențiere a veniturilor, de evidențiere a cheltuielilor deductibile și de calcul a profitului impozabil - ceea ce ar presupune în fapt o inspecție generală, efectuând în acest fel doar un control parțial în ceea ce privește impozitul pe profit și nu inspecție fiscală generală, după cum susține contestatarul."

Prin urmare, nu sunt incidente în prezenta cauză prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, invocate în cuprinsul contestației, în sensul că, în speță, nu este cazul situației de excepție prevăzută de dispoziția legală amintită conform căreia conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În acest sens se rețin următoarele:

- prin Raportul de inspecție nr.x/08.12.2006, perioada supusă verificării este de la 01.11.2002 până la data 31.08.2005, inspecția fiscală fiind desfășurată efectiv în perioada 23.10.2006 - 17.11.2006 și 08.12.2006;

- prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/20.10.2008, perioada supusă verificării este de la 01.01.2005 - 31.12.2007, inspecția fiscală fiind desfășurată efectiv în zilele 28, 29.07.2008, 1 - 15.08.2008, 16.09.2008 - 25.09.2008, 06.10.2008 - 16.10.2008 și 20.10.2008.

Într-adevăr, perioada verificată cuprinsă între 01.01.2005 - 31.08.2005 este comună celor două inspecții fiscale, însă au obiective diferite astfel cum au fost menționate mai sus. Prin actul de control anterior încheiat, invocat în speță, au fost calculate doar influențele fiscale asupra impozitului pe profit aferent deficiențelor constatate urmare verificării taxei pe valoarea adăugată evidențiată de X, fără a se face o verificare amplă a modului de evidențiere a veniturilor, a cheltuielilor deductibile și de calcul a profitului impozabil. Prin urmare, susținerea petentei potrivit căreia organele de control au reverificat perioada ianuarie - august 2005 nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organele de control nu au suspendat desfășurarea inspecției fiscale până la momentul la care unitatea intră în posesia înscrisurilor probatoare, fiind dispusă să dea explicații pentru toate nelămuririle constatate în perioada inspecției fiscale, împrejurare care ar fi avut drept consecință reținerea unei stări de fapt fiscale care nu ar corespunde realității faptice, se rețin cele precizate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr.x/x/12.12.2008, potrivit căror:

"După cum reiese din perioada desfășurării controlului, expusă detaliat în actul de control, verificarea a fost întreruptă de două ori, motivul fiind lipsa din localitate a administratorului societății, dat fiind specificul activității societății verificate - "lucrări de construcții/montaj hale industriale" și faptul că societatea a contractat lucrări în diferite localități din țară. Reprezentantul societății nu a împuternicit în perioada controlului o altă persoană care să ofere relații/documente suplimentare solicitate de organele de inspecție fiscală, verificarea fiind întreruptă în asemenea situații. Suspendarea controlului a fost solicitată o singură dată de către administratorul X, cerere înregistrată la AFP Tg.Mureș sub nr.x/25.08.2008, motivul invocat de acesta fiind o deplasare în Italia în interes personal, cerere aprobată de organul fiscal competent, controlul fiind suspendat în perioada 16.08.2008 - 15.09.2008, contribuabilul fiind înștiințat în acest sens prin Adresa nr.x/27.08.2008."

Având în vedere cele anterior precizate, nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei cu privire la "aspectele de nelegalitate ale deciziei de impunere, respectiv ale raportului de inspecție fiscală".

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de S.C. x S.R.L din Tg.Mureș pentru suma totală de **x lei**, compusă din:

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

2. **Respingerea ca nemotivată** a contestației pentru suma totală de **x lei**, compusă din:

- x lei reprezentând impozit pe profit;
- x lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

- x lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,