



Ministerul Finanțelor Publice



**Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului**

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 9

din 06.01.2010

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din localitatea, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului,
sub nr.din 13.11.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 13.11.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 13.11.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.**, din localitatea,

S.C. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, privind suma delei, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

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

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L., prin cererea formulată, contestă sumele stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, susținând că nu s-a ținut cont de specificul activității și de realitatea economică.

Prin contestația depusă inițial, societatea precizează că se contestă suma totală delei, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei.

1.1 În legătură cu taxa pe valoarea adăugată pentru anul 2006, în sumă delei, și majorările de întârziere aferente delei, ce a fost stabilită prin ajustarea dreptului de deducere privind achiziția unei clădiri în sumă de lei, contestatoarea susține că activul deținut, înregistrat în contul 212 – Construcții, a fost achiziționat în anul 2005, cu destinația de locuință de serviciu și pentru activități administrative ale societății, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de lei a fost exercitat.

De asemenea, precizează că apartamentul a fost și este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show room decorațiuni interioare, întâlniri afaceri), iar o cotă de 20% din acesta este pus la dispoziția administratorilor ca spațiu de locuit.

Societatea susține că organele de inspecție au aplicat eronat prevederile legale invocate prin decizia de impunere, art. 149 alin. 1, 2, 4 – 7 și art. 161 fiind texte de lege ce intră în vigoare odată cu data aderării, respectiv începând cu data de 1 ianuarie 2007, și aplicându-se numai bunurilor achiziționate după data aderării.

Prin decizia de impunere s-a stabilit debitul în sumă delei pentru anul 2006, prin aplicarea unor temeieri legale în vigoare la 1 ianuarie 2007.

De asemenea, precizează că dispozițiile tranzitorii de la art. 161 prevăd ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de clădiri pentru situațiile în care contribuabilul realizează veniturile prevăzute la art. 141, respectiv pentru activități de închiriere.

Contestatoarea susține că, la data achiziției, a beneficiat de drept de deducere, prevederile legale de ajustare la care fac referire organele de inspecție, respectiv art. 149 și 161, au intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2007, prin Legea nr. 343/2006, iar pentru aceste bunuri nu este prevăzută obligația de ajustare.

Totodată, menționează că imobilul deținut de societate se încadrează în definiția prevăzută la art. 7 pct. 16 din Legea nr. 571/2003.

1.2 În legătură cu taxa pe valoarea adăugată pentru anul 2006, în sumă de lei, și majorările de întârziere aferente de lei, privind achizițiile materialelor de construcții în sumă delei, contestatoarea susține că acestea au fost destinate amenajării imobilului deținut și în mod eronat au fost înregistrate pe cheltuieli, cu această valoare trebuia majorată valoarea imobilului, care se recupera pe calea amortizării.

Societatea susține că debitul a fost stabilit prin încadrarea eronată a achizițiilor respective ca fiind livrări, inspectorii fiscali invocând faptul că societatea nu ar fi trebuit să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă temeiul legal invocat este cel cu privire la obligația de a colecta TVA.

Contestatoarea precizează că imobilul amenajat de societate se încadrează în definiția prevăzută la art. 7 din Legea nr. 571/2003 și că la data achizițiilor, respectiv în anul 2006, societatea a îndeplinit prevederile art. 145 privind dreptul de deducere.

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

2.1 În legătură cu impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei, societatea precizează că debitul este stabilit prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amenajarea imobilului deținut, în sumă delei.

Societatea precizează că în mod eronat sumele respective au fost trecute pe cheltuieli, acestea trebuiau recunoscute ca imobilizări, ca o creștere de valoare a imobilului.

De asemenea, menționează că nu recunoaște temeiul legal privind nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă delei, respectiv a cheltuielilor în favoarea asociaților.

Contestatoarea susține că nu a respectat prevederile art. 24 alin. 3 lit. d) și că din actele contabile nu există indicii din care să rezulte că reprezintă cheltuieli în favoarea asociaților.

2.2 În legătură cu impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei, societatea precizează că debitul este generat prin stabilirea eronată a bazei impozabile de lei.

Contestatoarea susține că adaosul comercial aferent acestor tranzacții a fost cel declarat de administrator în notele explicative. În urma înregistrării în contabilitate a facturilor omise, corespunzător activității cu ridicata, descărcarea din gestiune s-a făcut conform prevederilor legale în vigoare, rezultând un adaos comercial delei, căruia îi corespunde un impozit pe profit delei.

Societatea susține că, prin aplicarea prevederilor contabile și fiscale, debitul suplimentar pentru impozitul pe profit generat în urma celor constatate de inspectorii fiscali este mai mic cu lei decât cel stabilit prin decizia de impunere.

De asemenea, apreciază că suma de lei, stabilită de inspectorii fiscali, este calculată cu încălcarea legislației și fără a se ține cont de prevederile codului de procedură fiscală, a legislației contabile și fiscale.

Societatea susține că din totalul impozitului pe profit delei, recunoaște suma delei.

2.3 În legătură cu impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, societatea precizează că a fost generat prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea clădirii deținute de societate.

Contestatoarea susține că activul deținut de societate, înregistrat în evidența contabilă în contul 212 – Construcții, în valoare de lei, a fost achiziționat în anul 2005, cu destinația de locuință de serviciu și pentru activități administrative ale societății.

De asemenea, precizează că la data respectivă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, de lei, a fost exercitat, iar în raportul de inspecție fiscală acest lucru nu a fost contestat.

Societatea susține că apartamentul a fost și este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom, decorațiuni interioare, întâlniri de afaceri), iar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit.

Totodată, susține că societatea poate deduce cheltuielile cu amortizarea în conformitate cu prevederile art. 24 alin. 1 din Codul fiscal.

3. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei.

3.1 În legătură cu impozitul pe dividende, societatea contestă impozitul pe dividende în sumă delei, aferent unei bazei impozabile de lei, și impozitul pe dividende în sumă delei, aferent unei bazei impozabile de lei, invocând prevederile art. 7 pct. 12, art. 11 alin. (1) și art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Societatea precizează că acest impozit a fost stabilit în urma încadrării cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul la deducere și a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, ca fiind venituri personale ale asociaților.

Societatea susține că, în baza celor arătate la punctele anterioare, sumele au fost incluse eronat în baza de calcul a impozitului pe dividende.

De asemenea, contestatoarea invocă prevederile art. 7 și art. 24 alin. 1 și alin. 3 lit. d) din Legea nr. 571/2003.

Totodată, consideră că impozitul pe dividende în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei au fost stabilite cu încălcarea prevederilor legale.

Prin completările depuse ulterior la contestația formulată, societatea precizează că se contestă suma totală de lei, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, organele de control au stabilit că societatea datorează bugetului de stat debite suplimentare de lei, din care societatea contestă suma delei, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- lei (.....lei prin contestația formulată inițial + lei prin completările depuse ulterior) impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- lei (contestat prin cererea inițială) majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei.

1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei, organele de control au constatat că, în perioada 01.03.2007 – 30.04.2008, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare achiziții de bunuri diverse (cadă tablă, robinete, boiler electric, bucătărie, combină frigorifică, televizor, 32 buc tâmplărie PVC) în sumă delei, conform facturilor prezentate în anexa nr. 5, care nu sunt efectuate în interesul desfășurării activității economice a societății, așa cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul firmei, care declară că acestea au fost efectuate în scop personal al asociatului.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit în sumă delei, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente de lei.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei, organele de control au constatat că, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, aferente mărfurilor vândute către diverși clienți, conform facturilor menționate în anexa nr. 7, în sumă totală, cu TVA, delei.

Organele de control au constatat că societatea a omis să înregistreze adaosul comercial rezultat din vânzarea mărfurilor dintr-o eroare, așa cum reiese din nota explicativă a administratorului societății.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că adaosul mediu practicat de societate în anul 2007 pentru vânzarea mărfurilor este 25%, iar în anul 2008 este de 26%.

Organele de inspecție au recalculat profitul impozabil, rezultând o bază suplimentară de lei, aferentă mărfurilor vândute, care coincide cu adaosul comercial practicat de societate, rezultând un impozit pe profit delei.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1 și art. 34 alin. 1 și alin. 4 lit. b) din Legea nr. 571/2003.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit în sumă delei, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente de lei.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei, în urma verificării listelor de inventariere, organele de control au constatat că societatea a achiziționat un imobil, reprezentând apartament cu trei camere, în localitatea, strada, care a fost înregistrat în contul 212 „Construcții”, la valoarea de lei.

Pentru clarificarea destinației imobilului s-a luat notă explicativă administratorului, care precizează că acesta a fost achiziționat în anul 2005 pentru asociații societății care aveau domiciliul în Canada.

De asemenea, se precizează că prin nota explicativă dată, administratorul menționează următoarele:

- imobilul achiziționat a fost achitat integral furnizorului în luna decembrie 2005;

- în prezent, în imobil locuiesc asociații societății și

- nu mai are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006, drept pentru care consideră că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității.

În baza acestor constatări, organele de inspecție au considerat că, începând cu luna august 2006, cheltuiala cu amortizarea lunară a imobilului, în sumă de lei/lună, nu este deductibilă fiscal, stabilind pentru perioada 01.08.2006 – 31.03.2009 (32 luni) un profit impozabil suplimentar de lei (32 luni x lei/lună).

Întrucât la data de 31.03.2009 societatea înregistra pierdere în sumă de lei, s-a întocmit dispoziție de măsuri prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferentă trim. I 2009 cu suma de lei.

Pentru profitul impozabil suplimentar, în sumă de lei (..... lei – lei), s-a calculat un impozit pe profit de lei.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit în sumă de lei, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente de lei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei.

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și majorările de întârziere aferente delei, organele de control au constatat că imobilul achiziționat (apartament cu trei camere), care a fost înregistrat în contul 212 „Construcții”, la valoarea de lei, sub denumirea de „Casă socială”, nu mai poate avea destinația de locuință de serviciu, întrucât, așa după cum rezultă din declarația dată la începutul inspecției fiscale de

administratorul societății, începând cu data de 05.07.2006 acesta are domiciliul stabil în localitatea și că în prezent în acest imobil locuiesc asociații firmei.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006, drept pentru care consideră că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității, ci în scopul personal al asociațiilor.

Fiind schimbată destinația imobilului, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei), care a fost dedusă integral de societatea verificată la data achiziției imobilului, în baza facturilor fiscale nr. din 17.11.2005 și nr. din 01.12.2005.

Organele de control au efectuat ajustarea taxei pe o perioadă de 5 ani, conform prevederilor art. 149 și 161 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

5 ani x 12 luni = 60 luni;

..... lei : 60 luni = lei/lună;

..... lei/lună x 9 luni (pentru care societatea are drept de deducere în perioada noiembrie 2005 – iulie 2006) = lei – TVA cu drept de deducere;

..... lei/lună x 51 luni (pentru care societatea nu are drept de deducere) =lei – TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară delei (.....lei x 19%).

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, stabilită suplimentar, organele de control au calculat majorări de întârziere delei.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 149 și 161 din Legea nr. 571/2003 și prevederile pct. 83 din H.G. nr. 44/2004.

2. În legătură cu taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, privind achiziția materialelor de construcții în sumă delei, organele de control au considerat că, în baza celor prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, societatea și-a majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de lei, pentru achizițiile de bunuri care nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice a societății, ci în scopul personal al administratorului firmei.

Întrucât societatea nu justifică achizițiile respective ca fiind efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, organele de control au considerat că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (.....lei x 19 %).

Pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar, organele de control au calculat majorări de întârziere de lei.

Organele de control au considerat că au fost încălcate prevederile art. 128 alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

C. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei.

Organele de control au constatat că, în perioada 01.05.2006 – 30.04.2009, societatea a achiziționat diverse bunuri în valoare totală de lei, care au fost plătite integral de S.C. S.R.L. furnizorilor respectivi.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că achizițiile au fost efectuate în scopul personal al asociatului firmei,, după cum urmează:

- apartament 3 camere în localitatea, achiziționat în anul 2005 ca locuință de serviciu, dar care, începând cu luna august 2006, a fost utilizat în scop personal al asociaților firmei;

Astfel, organele de control au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de lei, calculat la un venit net de lei [cheltuieli cu amortizarea deduse de societatea pentru perioada 01.08.2006 – 30.04.2009, în sumă de lei (..... lei/lună x 33 luni), și TVA dedus ajustat în sumă de lei (..... lei /lună x 33 luni)].

- achiziții de bunuri în valoare totală de lei (anexa nr. 5), plătite de S.C. S.R.L., care nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice a societății, ci în scopul personal al asociatului firmei, așa după cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul societății,

Organele de control au stabilit că pentru plățile privind achizițiile în sumă de lei, societatea datorează un impozit pe dividende delei.

- în luna aprilie 2009, conform evidenței contabile și a notei explicative dată de administratorul societății, asociații firmei au ridicat dividende în sumă delei, fără a declara impozit pe dividende aferent în sumă de lei.

În baza celor constatate și a prevederilor Legii nr. 571/2003, precum și a metodologiei de inspecție fiscală a ANAF, pct. 2.5.3 alin. 3 și pct. 2.6.8, suma de lei (..... lei + lei) plătită de S.C. S.R.L. furnizorilor bunurilor care au fost utilizate în favoarea asociatului societății, în scopul personal al acestuia, se tratează drept dividend.

Pentru neachitarea în termen a impozitului pe dividende în sumă de lei, s-au calculat majorări de întârziere de lei, după cum urmează:

- lei pentru diferența de impozit pe dividende de lei, calculat pentru un venit net de lei;

- lei pentru diferența de impozit pe dividende delei, calculat pentru un venit net de lei;

- lei pentru diferența de impozit pe dividende de lei, calculat pentru un venit net delei.

Organele de control au considerat că nu au fost respectate prevederile art. 7 pct. 12 , art. 11 alin. 1 și art. 67 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatorului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să analizeze dacă cheltuielile de exploatare în sumă delei, cu diverse bunuri, sunt deductibile fiscal, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică constatările organelor fiscale, neavând legătură cu motivele pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile respective.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare cu diverse bunuri în sumă delei, care nu sunt efectuate în interesul desfășurării activității societății, după cum urmează:

Nr. crt.	Nr. și data facturii	Valoarea totală a facturii	Valoarea fără TVA	TVA	Specificații
1	...../18.03.2007	.....	.....	.....	Robinete, cot, cadă tablă, boiler electric – înregistrate în contul 611 - nu sunt aferente veniturilor
2	...../09.05.2007	.....	.....	.....	Bucătărie - înregistrată în cont 603
3	...../23.10.2007	.....	.....	.....	Combină frigorifică - înregistrată în cont 603
4	...../04.10.2007	.....	.....	.....	Televizor NEI TXT – înregistrată în cont 603
5	...../02.11.2007	.....	.....	.....	32 buc. tâmplărie PVC
		

Societatea precizează că în mod eronat sumele respective au fost trecute pe cheltuieli și că acestea trebuiau recunoscute ca immobilizări, ca o creștere de valoare a imobilului.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 și art. 21 alin. 1** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

Art. 21

Cheltuieli

(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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 22, prevăd următoarele:

„22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Organele de control au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli de exploatare cu diverse bunuri, în sumă delei, care nu sunt efectuate în interesul desfășurării activității societății.

Prin nota explicativă dată de administratorul societății,, la întrebarea organelor de control „Cum justificați achizițiile prezentate în anexa nr. 5 în valoare delei”, acesta precizează că „Achizițiile menționate în anexă au fost folosite în scopul personal al asociatului.”

Totodată, organele de control, prin Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, nr.....din 04.11.2009, precizează că cheltuielile în sumă delei nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității societății și că bunurile respective nu au fost găsite la sediul firmei sau la alte puncte de lucru declarate.

Contestatoarea susține că în mod eronat sumele respective au fost trecute pe cheltuieli și că acestea trebuiau recunoscute ca imobilizări, ca o creștere de valoare a imobilului.

Se constată că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică considerentele pentru care organele fiscale nu au admis la deducere cheltuielile cu bunurile achiziționate, în sumă delei.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă delei pe motiv că nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității societății, or contestatoarea, prin cererea formulată, se referă la faptul că cheltuielile respective trebuie recunoscute ca imobilizări.

Rezultă că argumentele aduse de contestatoare nu au legătură cu motivele pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile cu bunurile achiziționate, în sumă delei, care au fost înregistrate de societate pe cheltuieli de exploatare.

Potrivit **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„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;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

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

De asemenea, contestatoarea susține că din eroare a înregistrat pe cheltuieli de exploatare contravaloarea bunurilor în sumă delei și că în cazul în speță sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. 3 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile art. 24 alin. 3 lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocate de

contestatoare, **nu sunt incidente speței, întrucât acestea se referă la amortizarea cheltuielilor aferente investițiilor efectuate la mijloacele fixe care sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.**

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

„Art. 24

Amortizarea fiscală

(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;”.

Se reține că sunt deductibile doar cheltuielile cu amortizarea acelor mijloace fixe care sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv acelor mijloace fixe care sunt deținute și utilizate în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Având în vedere că, așa după cum au constatat organele de control, bunurile respective au fost achiziționate pentru a fi utilizate în scopul personal al administratorului, lucru ce rezultă și din nota explicativă dată de către acesta, nu se poate pune problema deductibilității cheltuielilor cu amortizarea.

Conform prevederilor art. 19 și art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea, prin cerea formulată, contestatoarea precizează că nu recunoaște temeiul legal privind nedeductibilitatea cheltuielilor în sumă delei, respectiv a cheltuielilor în favoarea salariaților, fără să aibă în vedere că chiar administratorul societății, prin nota explicativă dată, precizează că bunurile au fost utilizate în folosul asociaților.

Se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală, privitor la faptul că bunurile nu au fost utilizate în folosul societății, ci în scopul

personal al asociatului, se bazează și pe nota explicativă dată de administratorul firmei, care recunoaște că acestea au fost folosite în scopul personal al acestuia.

Din cele prezentate rezultă că argumentele aduse de contestatoare nu sunt incidente motivului pentru care organele fiscale nu au admis la deducere cheltuielile respective.

Având în vedere că argumentele aduse de contestatoare nu au legătură cu motivele pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile cu bunurile achiziționate, în sumă delei, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă delei și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

2. Referitor la impozitul pe profit în sumălei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă baza impozabilă în sumă de lei s-a stabilit în conformitate cu prevederile legale, în condițiile în care din actul administrativ atacat nu rezultă modul în care au fost determinate veniturile neînregistrate de societate.

În fapt, organele de control au constatat că, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, reprezentând adaosul comercial aferent mărfurilor vândute către diverși clienți, conform facturilor în sumă totală delei, cu TVA, după cum urmează:

Nr. crt.	Nr. și data facturii	Valoare totală factură	Valoare factură fără TVA	TVA	Procent adaos comercial	Valoare cont 607	Venit din adaos comercial neînregistrat
1	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
2	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....

3	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
4	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
5	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
6	...../31.10.2007	.....	.....	.....	.....	.....	.....
7	...../31.05.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
8	...../30.06.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
9	...../30.06.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
10	...../30.06.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
11	...../30.09.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
12	...../29.12.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
13	...../30.12.2008	.....	.....	.....	.....	.....	.....
	TOTAL	.....	.....	.....	.....	.....	.....

În urma inspecției fiscale, s-a recalculat profitul impozabil pentru vânzările de mărfuri efectuate în baza facturilor menționate, având în vedere adaosul mediu practicat de societate pentru vânzarea mărfurilor în anul 2007, de 25%, și în anul 2008, de 26%, rezultând o bază suplimentară de lei, aferentă mărfurilor vândute, stabilind un impozit pe profit aferent delei.

Organele de control au constatat că societatea a omis să înregistreze adaosul comercial rezultat din vânzarea mărfurilor dintr-o eroare, așa cum reiese din nota explicativă a administratorului societății.

Contestatoarea susține că adaosul comercial aferent acestor tranzacții a fost cel declarat de administrator în notele explicative. În urma înregistrării în contabilitate a facturilor omise, corespunzător activității cu ridicata, descărcarea din gestiune s-a făcut conform prevederilor legale în vigoare, rezultând un adaos comercial delei, căruia îi corespunde un impozit pe profit delei.

Societatea susține că, prin aplicarea prevederilor contabile și fiscale, debitul suplimentar pentru impozitul pe profit generat în urma celor constatate de inspectorii fiscali este mai mic cu lei decât cel stabilit prin decizia de impunere.

De asemenea, apreciază că suma de lei, stabilită de inspectorii fiscali, este calculată cu încălcarea legislației și fără a se ține cont de prevederile codului de procedură fiscală, a legislației contabile și fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 și art. 21 alin. 1** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea

profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

Art. 21

Cheltuieli

(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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 12, prevăd următoarele:

„Norme metodologice:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Din textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Ordinul ministrului finanțelor nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la **punctele 127 alin. (1) și 130**, prevede următoarele:

„127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc. [...]

130. - (1) În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul. [...]

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

(4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

Soldul inițial al Diferențe de preț aferente
diferențelor de preț + intrărilor în cursul

$$\text{Coeficient de*2) repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

(5) Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

(6) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

(7) Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

(8) În comerțul cu amănuntul poate fi utilizată metoda prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

***2) La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.”**

Se reține că în cazul comerțului cu amănuntul, diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului și că repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite se face conform formulei de calcul menționate.

Prin decizia de impunere contestată, rezultă că organele de control au avut în vedere adaosul mediu practicat de societate pentru vânzarea mărfurilor în anul 2007, de 25%, și în anul 2008, de 26%, menționat de contribuabil prin nota explicativă dată, fără să aibă în vedere prevederile legale

privind modul de stabilire a diferențelor preț asupra valorii bunurilor ieșite în cazul comerțului cu amănuntul.

Totodată, prin decizia de impunere, organele de control au constatat că, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008, societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, reprezentând adaosul comercial aferent mărfurilor vândute către diverși clienți, în același timp, însă, precizează că valoarea bunurile vândute fără TVA este delei, fără să rezulte considerentele ce au stat la baza concluziei că adaosul neînregistrat este de lei, în condițiile în care se cunoștea valoarea bunurilor livrate.

Având în vedere că organele de control nu au avut în vedere prevederile legale privind modul de determinare a diferențelor preț asupra valorii bunurilor ieșite în cazul comerțului cu amănuntul și întrucât din actul de control nu rezultă modul în care au fost determinate veniturile neînregistrate de societate, în sumă de lei, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii impozitului pe profit în sumă delei și a **majorărilor de întârziere aferente de lei**, drept pentru care **se va desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, pentru impozitul pe profit în sumă delei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă de lei, potrivit principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de

către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă cheltuielile privind amortizarea în sumă de lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care contestatoarea nu face dovada că imobilul respectiv a fost utilizat în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a achiziționat un imobil, reprezentând apartament cu trei camere, în localitatea, strada, care a fost înregistrat în contul 212 „Construcții”, la valoarea de lei.

Pentru clarificarea destinației imobilului s-a luat notă explicativă administratorului, care precizează că bunul a fost achiziționat în anul 2005 pentru asociații societății care aveau domiciliul în Canada.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006 și că, în prezent, în imobil locuiesc asociații societății, și, drept pentru care au considerat că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității.

Organele de inspecție au considerat că, începând cu luna august 2006, cheltuiala cu amortizarea lunară a imobilului, în sumă de lei/lună, nu este deductibilă fiscal, stabilind pentru perioada 01.08.2006 – 31.03.2009 (32 luni) un profit impozabil suplimentar de lei (32 luni x lei/lună).

Întrucât la data de 31.03.2009 societatea înregistra pierdere în sumă de lei, s-a întocmit dispoziție de măsuri prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale aferentă trim. I 2009 cu suma de lei.

Pentru profitul impozabil suplimentar, în sumă de lei (..... lei – lei), s-a calculat un impozit pe profit de lei.

Societatea susține că activul deținut de societate, înregistrat în evidența contabilă în contul 212 – Construcții, în valoare de lei, a fost achiziționat în anul 2005, cu destinația de locuință de serviciu și pentru activități administrative ale societății.

Contestatoarea susține că apartamentul a fost și este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom decorațiuni interioare, întâlniri de afaceri), iar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 și art. 21 alin. 1** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]

Art. 21

Cheltuieli

(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: [...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”.

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 22, prevăd următoarele:

„22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Din textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și comercializarea bunurilor, cu prestarea serviciilor sau cu executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au considerat că, începând cu luna august 2006, cheltuielile cu amortizarea aferente imobilului respectiv nu sunt deductibile fiscal, pe motiv că acesta nu este utilizat în interesul firmei.

În timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat informații de la administratorul firmei, care, prin notele explicative date, menționează următoarele:

- imobilul a fost achiziționat în anul 2005 ca locuință de serviciu, asociații fiind la momentul respectiv cetățeni români cu domiciliul în Canada, neavând domiciliul stabil în România;

- imobilul achiziționat a fost achitat integral furnizorului în luna decembrie 2005;

- în prezent, în imobil locuiesc asociații societății, și

- nu mai are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Potrivit **art. 49 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;”

Contestatoarea susține că apartamentul situat în localitatea, strada, a fost și este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom decorațiuni interioare, întâlniri de afaceri), iar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit, dar nu vine cu documente care să susțină afirmațiile sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea are domiciliul fiscal în localitatea, strada

În timpul inspecției fiscale, s-au solicitat informații administratorului firmei, care, prin notele explicative date, menționează că în imobil locuiesc asociații societății, și, și că nu are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind **Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Se reține că societatea nu depune documente din care să rezulte susținerea că doar suprafața de 20% din imobil este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit și că în acest spațiu societatea desfășoară întâlniri de afaceri sau orice alte activități, cu atât mai mult cu cât deține un sediu în localitatea, iar prin notele explicative date în timpul inspecției fiscale declară că în imobil locuiesc asociații societății, și, și că nu are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Totodată, prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că imobilul deținut de societate nu era declarat ca punct de lucru la data inspecției fiscale (punct de desfășurare a activității) la Oficiul Registrului Comerțului

La **art. 5 și 14 din Legea nr. 26/1990** privind registrul comerțului, republicată, se prevede că:

„Art. 5

(1) Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.

(2) Persoana care are obligația de a cere o înregistrare nu poate opune terților actele ori faptele neînregistrate, în afară de cazul în care face dovada că ele erau cunoscute de aceștia. [...]

Art. 14

(1) Cererea de înmatriculare a unei societăți comerciale va cuprinde, după caz, datele conținute în mod obligatoriu în actul său constitutiv și va fi însoțită de documentele doveditoare necesare, potrivit Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(2) Oficiul va înscrie în registrul comerțului toate datele din cerere, precum și codul unic de înregistrare, atribuit conform legii.”

Totodată, la **art. 7 din Legea nr. 31/1990** privind societățile comerciale, se prevede următoarele:

„Art. 7

Actul constitutiv al societății în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată va cuprinde: [...]

g) sediile secundare - sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte asemenea unități fără personalitate juridică -, atunci când se înființează o dată cu societatea, sau condițiile pentru înființarea lor ulterioară, dacă se are în vedere o atare înființare;”

Din textele de lege menționate, se reține că actul constitutiv al societății, care se înregistrează la registrul comerțului, cuprinde sediile secundare sau orice alte asemenea unități, menționi care sunt opozabile terților de la data înregistrării acestora în registrul comerțului.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că apartamentul din localitatea, strada, nu este utilizat în interesul desfășurării activității și întrucât contestatorul nu demonstrează cu documente susținerea că acesta este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom decorațiuni interioare, întâlniri de afaceri) și că doar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea imobilului respectiv.

Având în vedere că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică constatările organelor fiscale privind cheltuielile cu amortizarea în sumă de lei, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă de lei și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit în sumă de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și majorările de întârziere aferente delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea are

dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă unui imobil achiziționat în anul 2005, în condițiile în care începând cu luna august 2006 bunul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității, ci în scopul personal al asociaților, iar calcularea acestei taxe s-a făcut în baza unor prevederi care nu sunt aplicabile speței.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a achiziționat în anul 2005 un imobil, respectiv un apartament cu trei camere în localitatea, strada, care a fost înregistrat în contul 212 „Construcții”, la valoarea de lei, sub denumirea de „Casă socială” și pentru care a dedus integral taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei) la data achiziției imobilului, în baza facturilor fiscale nr. din 17.11.2005 și nr. din 01.12.2005.

Organele de control au considerat că imobilul nu mai are destinația de locuință de serviciu, întrucât, așa după cum rezultă din declarația dată la începutul inspecției fiscale de administratorul societății, începând cu data de 05.07.2006, acesta are domiciliul stabil în localitatea și că în prezent în acest imobil locuiesc asociații firmei.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006, motiv pentru care au considerat că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității, ci în scopul personal al asociaților.

În drept, pentru anul 2006 sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările până la acea dată, unde se stipulează că:

„Art. 128

(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.”

Se reține că reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plata preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit.

Pentru clarificarea destinației imobilului s-a luat notă explicativă administratorului, care precizează că bunul a fost achiziționat în anul 2005 pentru asociații societății, care aveau domiciliul în Canada.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006 și că, în prezent, în imobil locuiesc

asociații societății, și, drept pentru care au considerat că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității

În timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat informații de la administratorul firmei, care, prin notele explicative date, menționează următoarele:

- imobilul a fost achiziționat în anul 2005 ca locuință de serviciu, asociații fiind la momentul respectiv cetățeni români cu domiciliul în Canada, neavând domiciliul stabil în România;

- imobilul achiziționat a fost achitat integral furnizorului în luna decembrie 2005;

- în prezent, în imobil locuiesc asociații societății, și

- nu mai are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Potrivit **art. 49 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;”

Contestatoarea susține că apartamentul situat în localitatea, strada, a fost și este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom decorațiuni interioare, întâlniri de afaceri), iar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit, dar nu vine cu documente care să susțină afirmațiile sale.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea are domiciliul fiscal în localitatea, strada

În timpul inspecției fiscale, s-au solicitat informații administratorului firmei, care, prin notele explicative date, menționează că în imobil locuiesc asociații societății, și, și că nu are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind **Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Se reține că societatea nu depune documente din care să rezulte susținerea că doar suprafața de 20% din imobil este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit, cu atât mai mult cu cât deține un sediu în localitatea, strada, iar prin notele explicative date în timpul inspecției fiscale declară că în imobil locuiesc asociații societății, și, și că nu are nici un alt document de pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală în legătură cu imobilul respectiv.

Totodată, prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează că imobilul deținut de societate nu este declarat ca punct de lucru la data inspecției fiscale (punct de desfășurare a activității) la Oficiul Registrului Comerțului

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că apartamentul din localitatea, strada, nu este utilizat în interesul desfășurării activității și întrucât contestatorul nu demonstrează cu documente susținerea că acesta este utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile (show rom decoratiuni interioare, întâlniri de afaceri) și că doar cota de 20% din acesta este pusă la dispoziția administratorului ca spațiu de locuit, se conchide că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru imobilul respectiv.

În ceea ce privește stabilirea taxei pe valoarea adăugată de către organele de control în baza prevederilor art. 149 alin. 1, 2, 4 – 7 și art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contestatoarea consideră că aceste prevederi nu sunt incidente speței.

Din prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se reține că articolele de lege ce au stat la baza stabilirii taxei pe valoarea adăugată de către organele de control intră în vigoare odată cu data aderării României la Uniunea Europeană, respectiv de la data de 1 ianuarie 2007, în urma modificării și completărilor Codului fiscal prin Legea nr. 343 / 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, unde, la art. 5 alin. (1), se precizează că: „(1) Prevederile art. I se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”

Fiind schimbată destinația imobilului, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei), care a fost dedusă integral de societatea verificată la data achiziției imobilului, cu facturile fiscale nr. din 17.11.2005 și nr. din 01.12.2005.

Organele de control au efectuat ajustarea pe o perioadă de 5 ani, conform prevederilor art. 149 și 161 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

5 ani x 12 luni = 60 luni;

..... lei : 60 luni = lei/lună;

..... lei/lună x 9 luni (pentru care societatea are drept de deducere în perioada noiembrie 2005 – iulie 2006) = lei – TVA cu drept de deducere;

..... lei/lună x 51 luni (pentru care societatea nu are drept de deducere) =lei – TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară delei (.....lei x 19%), prin decizia de impunere precizând următoarele:

„4. Prin fapta prezentată la punctul 4 s-au încălcat prevederile art. 161 din legea nr. 571/2003, republicată, care precizează că:

(1) *În aplicarea alin. (2) - (14):[...]*

(2) *Persoana impozabilă care a avut dreptul la deducerea integrală sau parțială a taxei și care, la sau după data aderării, nu optează pentru taxare sau anulează opțiunea de taxare a oricăreia dintre operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e), pentru un bun imobil sau o parte din acesta, construit, achiziționat, transformat sau modernizat înainte de data aderării, prin derogare de la prevederile art. 149, va ajusta taxa, conform normelor.*

Și prevederile pct. 83 din HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

83. (1) *Pentru aplicarea art. 161 alin. (2) și (4) din Codul fiscal, persoanele impozabile au obligația să ajusteze taxa dedusă pentru bunurile imobile achiziționate, construite sau modernizate în ultimii 5 ani, proporțional cu partea din fiecare bun imobil care va fi utilizată pentru realizarea operațiunilor scutite și proporțional cu numărul de luni în care bunul va fi utilizat în regim de taxare. Ajustarea este operată într-o perioadă de 5 ani în cadrul cărora bunurile imobile au fost dobândite, începând cu data de la care fiecare bun imobil a fost dobândit. Pentru bunurile imobile care sunt modernizate ajustarea taxei deduse aferente acestor lucrări este operată, de asemenea, într-o perioadă de 5 ani de la data finalizării fiecărei lucrări de modernizare. Pentru ajustare, suma taxei pentru fiecare an reprezintă o cincime din taxa dedusă aferentă achiziției, construirii sau modernizării bunurilor imobile. Pentru determinarea ajustării lunare se împarte fiecare cincime la 12. Suma care nu poate fi dedusă se calculează astfel: din perioada de 5 ani se*

scade numărul de luni în care bunul imobil a fost utilizat în regim de taxă, rezultatul se înmulțește cu ajustarea lunară. Frațiunile de lună se consideră lună întreagă. Taxa nedeductibilă obținută prin ajustare se înregistrează din punct de vedere contabil pe cheltuieli, precum și în jurnalul pentru cumpărări și se preia corespunzător în decontul de taxă pe valoarea adăugată pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă începe aplicarea regimului de scutire.

Și prevederile art. 149 din Legea nr. 571/2003, republicată, care precizează că:

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

c) ambalajele care se pot utiliza de mai multe ori nu sunt considerate bunuri de capital;

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);”

Rezultă că, în urma verificării efectuate, s-a stabilit că societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei având în vedere prevederi aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, în condițiile în care s-a constatat că imobilul nu a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile începând cu luna august 2006.

Totodată, se constată că organele de control nu au avut în vedere că prevederile art. 161 din Codul fiscal nu sunt incidente cazului în speță, întrucât acestea se referă la ajustarea taxei pe valoarea adăugată privind

operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal, ce se aplică începând cu 1 ianuarie 2007, respectiv operațiunilor privind concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile și la livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren, în condițiile prevăzute de lege.

Față de cele prezentate, organul de soluționare competent nu se poate pronunța cu privire la legalitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, întrucât prevederile invocate de organele de control nu sunt incidente speței.

Având în vedere că taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, stabilită suplimentar de organele de control, s-a stabilit în baza unor prevederi care nu sunt aplicabile speței, urmează a se **desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și pentru majorările de întârziere aferente în sumă delei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției bunurilor în sumă delei, în condițiile în care organele de control au constatat că acestea nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității, ci în scopul personal al asociațiilor, iar contestatoarea nu vine cu documente și argumente care să contrazică constatările organelor fiscale.

În fapt, organele de control au considerat că, în baza celor prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă achizițiilor de bunuri care nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității economice a societății, ci în scopul personal al administratorului firmei, după cum urmează:

Lei

Nr. crt.	Nr. și data facturii	Valoarea totală a facturii	Valoarea fără TVA	TVA	Specificații
1	...../18.03.2007	.....	.....	.....	Robinete, cot, cadă tablă, boiler electric – înregistrate în contul 611 - nu sunt aferente veniturilor
2	...../09.05.2007	.....	.....	.....	Bucătărie - înregistrată în cont 603
3	...../23.10.2007	.....	.....	.....	Combină frigorifică - înregistrată în cont 603
4	...../04.10.2007	.....	.....	.....	Televizor NEI TXT – înregistrată în cont 603
5	...../02.11.2007	.....	.....	.....	32 buc. tâmplărie PVC
		

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 128 alin. 4 lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„(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;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

Se reține că reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plata preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit.

Organele de control au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor în sumă delei, care nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității societății.

Prin nota explicativă dată de administratorul societății,, la întrebarea organelor de control „Cum justificați achizițiile prezentate în anexa nr. 5 în valoare delei”, acesta precizează că „Achizițiile menționate în anexă au fost folosite în scopul personal al asociatului.”

Totodată, organele de control, prin Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, nr.....din 04.11.2009, precizează că bunurile în sumă delei nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității societății și că bunurile respective nu au fost găsite la sediul societății sau la alte puncte de lucru declarate.

Se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală, privitor la faptul că bunurile nu au fost utilizate în folosul societății, ci în scopul personal al asociatului, se bazează și pe nota explicativă dată de administratorul firmei, care recunoaște că acestea au fost folosite în scopul personal al acestuia.

Contestatoarea susține că debitul a fost stabilit prin încadrarea eronată a achizițiilor respective ca fiind livrări, inspectorii fiscali invocând faptul că societatea nu ar fi trebuit să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă temeiul legal invocat este cel cu privire la obligația de a colecta TVA.

Din decizia de impunere contestată se reține că organele de control fac referire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, dar invocă prevederile privind obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective, prevederi care sunt aplicabile speței.

Totodată, din decizia de impunere contestată, se reține că motivul pentru care organele de control au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei îl reprezintă faptul că bunurile achiziționate nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității economice a societății, ci în

scopul personal al administratorului firmei, situația în care sunt aplicabile prevederile art. 128 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organele de control.

Faptul că organele de control au făcut referire și la dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor respective, nu reprezintă un motiv care să înlăture constatarea că bunurile nu au fost utilizate în interesul societății, ci al asociațiilor firmei.

Totodată, se reține că, prin actul administrativ atacat, organele fiscale invocă prevederile art. 128 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care sunt aplicabile în situația în care bunurile nu sunt utilizate în interesul societății.

Din textele de lege invocate de organele de control se reține că reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plata preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit.

Totodată, contestatoarea susține că în mod eronat sumele respective au fost înregistrate pe cheltuieli și că acestea trebuiau recunoscute ca imobilizări, ca o creștere de valoare a imobilului.

Având în vedere și cele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit în legătură cu cheltuielile privind bunurile în sumă delei, se constată că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică considerentele pentru care organele fiscale au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă bunurilor achiziționate, în sumă delei.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei pe motiv că bunurile nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității societății, or societatea, prin cererea formulată, se referă la faptul că bunurile respective trebuie recunoscute ca imobilizări.

Rezultă că argumentele aduse de contestatoare nu au legătură cu motivele pentru care organele de control au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Potrivit **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”.

Având în vedere că, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că bunurile achiziționate de societate în sumălei nu au fost utilizate în interesul desfășurării activității societății și întrucât argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de control, **se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

6. Referitor la impozitul pe dividende în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea datorează impozit pe dividende pentru bunurile achiziționate în sumă de lei, în condițiile în care plățile s-au efectuat pentru bunuri ce au fost utilizate în scopul personal al asociaților firmei.

În fapt, organele de control au constatat că, în perioada 01.05.2006 – 30.04.2009, societatea a achiziționat diverse bunuri, în valoare de lei, ce nu au fost utilizate în interesul afacerii, ci în scopul personal al asociaților firmei, care au fost plătite integral de **S.C. S.R.L.** furnizorilor respectivi.

Organele de control au stabilit că pentru plățile privind achizițiile în sumă de lei, societatea datorează un impozit pe dividende delei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe dividende în sumă delei, organele de control au stabilit că societatea datorează majorări de întârziere de lei.

Societatea contestă impozitul pe dividende în sumă delei, aferent unei baze impozabile de lei, pe motiv că, în baza celor arătate la punctele anterioare, sumele au fost incluse eronat în baza de calcul a impozitului

pe dividende, acest impozit fiind stabilit în urma încadrării cheltuielilor pentru care nu s-a acordat dreptul la deducere ca fiind venituri personale ale asociaților.

În drept, la art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Art. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Se reține că, la stabilirea unui impozit, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a achitat suma de lei pentru achiziția diverselor bunuri, care nu au fost efectuate în interesul desfășurării activității economice a societății, ci în scopul personal al asociatului firmei, așa după cum rezultă și din nota explicativă dată de administratorul societății,, după cum urmează:

Lei

Nr. crt.	Nr. și data facturii	Valoarea totală a facturii	Valoarea fără TVA	TVA	Specificații
1	...../18.03.2007	.....	.....	.....	Robinete, cot, cadă tablă, boiler electric – înregistrate în contul 611 - nu sunt aferente veniturilor
2	...../09.05.2007	.....	.....	.....	Bucătărie - înregistrată în cont 603
3	...../23.10.2007	.....	.....	.....	Combină frigorifică - înregistrată în cont 603
4	...../04.10.2007	.....	.....	.....	Televizor NEI TXT – înregistrată în cont 603
5	...../02.11.2007	.....	.....	.....	32 buc. tâmplărie PVC
		

Organele de control au stabilit că pentru plățile privind achizițiile în sumă de lei, societatea datorează un impozit pe dividende delei, pe motiv că bunurile achiziționate, care au fost plătite integral de S.C. S.R.L. furnizorilor respectivi, au fost utilizate în scopul personal al asociaților firmei.

Așa cum s-a prezentat și la capitolul privind impozitul pe profit, referitor la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu bunurile respective, faptul că acestea nu au fost utilizate în folosul societății, ci în scopul personal al

asociatului, se bazează și pe nota explicativă dată de administratorul firmei, care recunoaște că acestea au fost folosite în scopul personal al acestuia.

Totodată, organele de control, prin Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, nr.....din 04.11.2009, precizează că bunurile respective nu au fost achiziționate în interesul desfășurării activității societății și că acestea nu au fost găsite la sediul firmei sau la alte puncte de lucru declarate.

Prin nota explicativă dată de administratorul societății,, la întrebarea organelor de control „Cum justificați achizițiile prezentate în anexa nr. 5 în valoare delei”, acesta recunoaște că „Achizițiile menționate în anexă au fost folosite în scopul personal al asociatului.”

La **art. 7 alin. (1) pct. 12 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, [...]

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”

Din textele de lege citat mai sus se reține că suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

În ceea ce privește categoriile de venituri pentru care se datorează impozit pe venit, sunt aplicabile prevederile **art. 41 lit. d) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un se stipulează următoarele:

„Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:[...]

d) venituri din investiții, definite conform art. 65;”.

Totodată, la **art. 65** din același act normativ, se prevede că:

„ART. 65

Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;”

Din textele de lege menționate, se reține că în categoria veniturilor supuse impozitului pe venit se cuprind și dividendele.

Întrucât bunurile achiziționate în sumă de lei, plătite de S.C. S.R.L. furnizorilor respectivi, au fost utilizate în scopul personal al asociaților, se conchide că suma respectivă se tratează ca dividend, de unde rezultă că în mod legal organele de control au stabilit că societatea datorează **impozitul pe dividende în sumă delei**, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă, **ca neîntemeiată, și pentru accesoriile în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe dividende în sumă delei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, societatea datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe dividende în sumă delei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe dividende în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

7. Referitor la impozitul pe dividende în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea datorează impozit pe dividende pentru plățile în sumă de lei, în condițiile în care plățile s-au efectuat pentru bunuri ce au fost utilizate în scopul personal al asociaților firmei, iar determinarea bazei impozabile s-a făcut în baza unor prevederi care nu sunt incidente spețe.

În fapt, organele de control au constatat că societatea a achiziționat în anul 2005 un imobil, respectiv un apartament cu trei camere în localitatea, strada, care a fost înregistrat în contul 212 „Construcții”, la valoarea de lei, sub denumirea de „Casă socială” și pentru care a dedus integral taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei + lei) la data achiziției imobilului, în baza facturilor fiscale nr. din 17.11.2005 și nr. din 01.12.2005.

Pentru clarificarea destinației imobilului s-a luat notă explicativă administratorului, care precizează că bunul a fost achiziționat în anul 2005 pentru asociații societății care aveau domiciliul în Canada.

Organele de control au constatat că domiciliul asociatului se află în localitatea din data de 05.07.2006 și că, în prezent, în imobil locuiesc asociații societății, și, drept pentru care au considerat că începând cu luna august 2006 imobilul nu mai este utilizat în interesul desfășurării activității.

În urma verificării efectuate, s-a considerat că imobilul nu mai are destinația de locuință de serviciu, întrucât, așa după cum rezultă din declarația dată la începutul inspecției fiscale de administratorul societății, începând cu data de 05.07.2006 acesta are domiciliul stabil în localitatea și că în prezent în acest imobil locuiesc asociații firmei.

Astfel, organele de control au stabilit un impozit pe dividende suplimentar de lei, calculat la un venit net de lei [cheltuieli cu amortizarea deduse de societatea pentru perioada 01.08.2006 – 30.04.2009, în sumă de lei (..... lei/lună x 33 luni), și **TVA dedus ajustat în sumă de lei** (..... lei /lună x 33 luni)].

Din impozitul pe dividende în sumă de lei, privind plățile efectuate în favoarea asociațiilor, societatea contestă impozitul pe dividende în sumă delei, aferent unei bazei impozabile de lei, reprezentând plăți privind **TVA dedusă și ajustată de organele de control, în sumă de lei** (..... lei /lună x 33 luni).

Societatea contestă impozitul pe dividende în sumă delei, aferent unei bazei impozabile de lei, pe motiv că acest impozit a fost stabilit în urma neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, ca fiind venituri personale ale asociațiilor.

Societatea susține că, în baza celor arătate la punctele anterioare, sumele au fost incluse eronat în baza de calcul a impozitului pe dividende.

În drept, la art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Art. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Se reține că, la stabilirea unui impozit, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Totodată, la **art. 7 alin. (1) pct. 12 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, [...]

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețul pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Din textele de lege citat mai sus se reține că suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

În ceea ce privește categoriile de venituri pentru care se datorează impozit pe venit, sunt aplicabile prevederile **art. 41 lit. d) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un se stipulează următoarele:

„Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:[...]

d) venituri din investiții, definite conform art. 65;”.

Totodată, la **art. 65** din același act normativ, se prevede că:

„ART. 65

Definirea veniturilor din investiții

(1) Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;”

Din textele de lege menționate, se reține că în categoria veniturilor supuse impozitului pe venit se cuprind și dividendele.

Întrucât imobilul achiziționat de societate a fost utilizat din luna august 2006 în scopul personal al asociaților, se conchide că suma respectivă se tratează ca dividend.

Organele de control au stabilit că reprezintă dividend contravaloarea taxei pe valoarea adăugată dedusă și ajustată pentru perioada 01.08.2006 – 30.04.2009, pe o perioadă de 5 ani, conform prevederilor art. 149 și 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

5 ani x 12 luni = 60 luni;

..... lei TVA dedusă : 60 luni = lei/lună.

Organele de control au stabilit că plățile privind **TVA dedusă și ajustată pentru perioada 01.08.2006 – 30.04.2009, respectiv pentru 33 de luni, în sumă de lei** (..... lei /lună x 33 luni), reprezintă dividend, pentru care s-a calculat un impozit pe dividende delei.

Societatea precizează că acest impozit a fost stabilit în urma neacordării dreptului la deducere a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și că, în baza celor arătate la punctele anterioare, sumele au fost incluse eronat în baza de calcul a impozitului pe dividende.

Referitor la determinarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă imobilului respectiv, sume ce au fost avute în vedere și la determinarea bazei impozabile privind impozitul pe dividende în sumă delei, așa după cum s-a prezentat la capitolul privind soluționarea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, contestatoarea consideră că prevederile art. 149 alin. 1, 2, 4 – 7 și art. 161 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organele de control, nu sunt incidente speței.

Din prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se reține că articolele de lege invocate de organele de control în cazul în speță, intră în vigoare odată cu data aderării României la Uniunea Europeană, respectiv de la data de 1 ianuarie 2007, în urma modificării și completărilor Codului fiscal prin Legea nr. 343 / 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, unde, la art. 5 alin. (1), se precizează că: „ (1) Prevederile art. I se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”

Organele de control au tratat taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei ca reprezentând sumă plătită de societate în favoarea asociaților, care reprezintă dividend, pentru care s-a calculat un impozit pe dividende delei.

Din cele prezentate rezultă că veniturile din dividende au fost determinate având în vedere taxa pe valoarea adăugată ajustată, taxă ce s-a calculat pe baza unor prevederi care nu erau aplicabile perioadei verificate.

Astfel, în urma verificării efectuate, s-a analizat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei, ce a stat la baza determinării veniturilor din dividende, având în vedere prevederi aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, în condițiile în care s-a constatat că imobilul nu a fost utilizat în folosul operațiunilor taxabile începând cu luna august 2006.

Totodată, se constată că organele de control nu au avut în vedere că prevederile art. 161 din Codul fiscal nu sunt incidente cazului în speță, întrucât acestea se referă la ajustarea taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul fiscal, ce se aplică începând cu 1 ianuarie 2007, respectiv operațiunilor privind concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile și la livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren, în condițiile prevăzute de lege.

Față de cele prezentate, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra veniturilor din dividende stabilite suplimentar de organele de control, întrucât acestea au fost calculate având în vedere taxa pe valoarea adăugată dedusă și ajustată pentru perioada 01.08.2006 – 30.04.2009,

respectiv pentru 33 de luni, în sumă de lei (..... lei /lună x 33 luni), taxă ce a fost stabilită pe baza unor prevederi ce nu erau aplicabile pentru perioada verificată.

Potrivit actului administrativ atacat, organele de control au stabilit că, în ceea ce privește impozitul pe dividende, din totalul plăților efectuate pentru achiziția imobilului reprezintă dividende suma de lei, pentru care s-a calculat un impozit pe dividende de lei și majorări de întârziere aferente de lei, din care societatea contestă baza impozabilă în sumă de lei, cu un impozit pe dividende aferent delei, în timp ce majorările de întârziere le contestă în totalitate.

Se reține că, prin cererea formulată, societatea contestă și majorări de întârziere ce sunt aferente unui impozit necontestat, pentru care nu prezintă alte argumente privind contestarea acestora.

Potrivit **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”.

Având în vedere că baza impozabilă în sumă de lei, reprezentând dividend, a fost determinată în baza unor prevederi care nu sunt aplicabile speței, **urmează a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, pentru **impozitul pe dividende delei și pentru majorările de întârziere în sumă de lei**, care urmează a fi recalculat, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

La reverificarea accesoriilor, acestea vor fi recalculat, având în vedere faptul că majorările de întârziere în sumă de lei, contestate de societate, sunt aferente impozitului pe dividende în sumă de lei, din care societatea contestă doar suma delei.

În drept, la art. 216 (3), „Soluții asupra contestației” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

8. Referitor la majorările de întârziere în sumă de, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra acestor majorări, în condițiile în care, prin contestația formulată, nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază cererea formulată.

În fapt, prin contestația formulată inițial, nr..... din 22.10.2009, contestatoarea precizează că se contestă majorările de întârziere de lei, pentru neachitarea în termen a impozitului pe dividende.

Având în vedere că prin contestația formulată societatea nu prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază cererea formulată pentru majorările de întârziere în sumă de, prin adresa nr.din 04.12.2009, transmisă societății cu confirmarea de primire nr. și primită de aceasta la data de 10.12.2009, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a solicitat să precizeze în scris motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere, respectiv pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe dividende necontestat.

Prin răspunsul dat la adresa nr.din 04.12.2009, societatea precizează că din majorările de întârziere aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de control contestă suma delei, fără să

precizeze că renunță la contestarea sumei de și fără să menționeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest capăt cerere.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„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;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că pentru neachitarea în termen a impozitului pe dividende în sumă de lei, organele de control au calculat majorări de întârziere de lei, după cum urmează:

- lei pentru diferența de impozit pe dividende de lei, calculat pentru un venit net de lei;

- lei pentru diferența de impozit pe dividende delei, calculat pentru un venit net de lei, impozit ce a fost contestat de societate;

- lei pentru diferența de impozit pe dividende de lei, calculat pentru un venit net delei.

Din totalul majorărilor de întârziere în sumă de lei, stabilite suplimentar de organele de control, societatea contestă majorările de întârziere în sumă de lei, din care lei sunt aferente impozitului pe dividende delei, lei sunt aferente impozitului pe dividende de lei și diferența de sunt aferente impozitului pe dividende de lei.

Prin contestație formulată inițial, contestatoarea nu precizează motivele de drept și de fapt pentru care contestă majorările de întârziere de, aferente creanței fiscale principale de lei, necontestate.

Prin răspunsul dat la adresa nr.din 04.12.2009, societatea precizează că din majorările de întârziere aferente impozitului pe dividende stabilit suplimentar de organele de control contestă suma delei, fără să precizeze că renunță la contestarea sumei de

Potrivit **pct. 12.2** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, „**12.2. Prin decizie se poate lua act de renunțarea la contestație, în situația în care contestatorul solicită retragerea acesteia.**”

Prin completările la contestația formulată inițial, societatea precizează că se contestă majorările de întârziere delei, aferente impozitului pe dividende, cu mai puțin decât suma contestată inițial, de lei, fără însă să rezulte că renunță la contestarea majorărilor de întârziere de și fără să rezulte motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază cererea formulată pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere că societatea nu prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază cererea formulată pentru majorările de întârziere de și întrucât organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația, urmează **a se respinge** cererea formulată **pentru suma de, ca nemotivată.**

9. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care contestația nu a fost depusă în termenul legal de exercitare a căii administrative de atac.

În fapt, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, prin care s-a stabilit impozitul pe dividende în sumă de lei, a fost înmănată contribuabilului la data de **23.09.2009**, după cum rezultă din semnătura de luare la cunoștință a deciziei, conform adresei nr.....din 18.09.2009.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a depus inițial contestația nr..... din 22.10.2009, înregistrată la

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 23.10.2009, de unde rezultă că din impozitul pe dividende stabilit suplimentar de organele de inspecție, de lei, se contestă suma delei.

S.C. S.R.L., ulterior, prin completările nr. din 14.12.2009, înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 16.12.2009, depuse la contestația formulată inițial, își majorează pretențiile, în sensul că se contestă impozitul pe dividende în sumă de lei, cu lei mai mult decât suma contestată inițial, delei.

Contestația împotriva acestei sume a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului în data de **16.12.2009**, fiind înregistrată sub nr.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că societatea a depus contestația după un număr de 83 de zile de la data la care i-a fost comunicată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, prin care a fost stabilit impozitul pe dividende de lei.

În drept, la art. 68 „Calcularea termenelor” și art. 207 alin. (1) „Termenul de depunere a contestației” din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 68

Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor prevăzute de Codul de procedură fiscală, precum și de alte dispoziții legale aplicabile în materie, dacă legea fiscală nu dispune altfel, se calculează potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă. [...]

Art. 207

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, prin completările depuse la contestația formulată inițial, contribuabilul și-a majorat pretențiile față de contestația depusă inițial, situație în care sunt aplicabile prevederile **punctului 3.13 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se precizează următoarele:

„3.13. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferența contestată suplimentar.”

Totodată, la art. 217 alin 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”.

Modul de calcul al termenelor este prevăzut la **punctul 3.11 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se precizează că:

„3.11. Dispozițiile privind termenele din Codul de procedură civilă se aplică în mod corespunzător, astfel:

1. Termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.”

În ceea ce privește modul de calcul al termenelor, la **art. 101, Codul de Procedură Civilă** se stipulează că:

„Termenele se înțeleg pe zile libere, neintrând în socoteală nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul. [...]

Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală, sau când serviciul este suspendat, se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.”

Din cele prezentate mai sus se reține că **S.C. S.R.L.** putea să depună contestație la organul emitent al actului atacat până la data de 26.10.2009, inclusiv.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului la data de 16.12.2009, fiind înregistrată sub nr. din 16.12.2009, după un număr de 83 de zile de la data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control fiscal sub nr.din 21.09.2009, deci peste termenul de 30 de zile prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Întrucât pentru suma de lei, reprezentând impozit pe dividende, contestatoarea nu a respectat condițiile impuse de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu privire la termenul de depunere a contestației, a decăzut din dreptul de a-i fi soluționată pe fond contestația pentru această sumă, drept pentru care **se va respinge contestația** formulată pentru această sumă, **ca nedepusă în termen.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 12, art. 11, art. 19, art. 21 alin. 1, art. 24 alin. 1 și alin. 2 lit. a), art. 41 lit. d), art. 65, art. 128 alin. (4) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12, 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 49, art. 64, art. 65, art. 68, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 216 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.4, 3.11, 3.13, 12.1 lit. b), pct. 12.2, 12.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, punctele 127 alin. (1) și 130 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, art. 5 și 14 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, art. 7 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, privind suma de **.....lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei T.V.A.;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
-lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, privind suma de

reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

- **Respingerea ca nedepusă în termen** a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, privind suma de **.... lei, reprezentând impozit pe dividende.**

- **Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.09.2009, înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 21.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 15.09.2009, înregistrat la Activitatea de Control Fiscal sub nr. din 17.09.2009, privind suma de **.....lei,** reprezentând:

-lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
-lei T.V.A.;
-lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

-lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;

- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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