

DECIZIA NR.14

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. -Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si are ca obiect suma totala care se compune din:

- impozit pe profit;
- TVA

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost comunicata, prin remiterea acesteia sub semnatura contribuabilului, dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul contestatiei, iar contestatia a fost depusa la posta, dupa cum rezulta din plicul existent la dosarul cauzei si inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Societatea X prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit obligatii fiscale principale si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale atacate pentru urmatoarele motive:

A).Motive procedurale.

Referitor la termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale pe anul 2010;

Societatea contestatoare invoca in sustinere prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile art.23, art.91 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare pe perioada verificata, si sustine ca pentru anul 2010 organul fiscal nu avea dreptul de a stabili obligatii fiscale atat din punct de vedere al TVA cat si din punct de vedere al impozitului pe profit, avand in vedere ca baza de impunere a fost stabilita in anul 2010.

Societatea contestatoare sustine ca in mod gresit, organul de inspectie fiscala a considerat nasterea obligatiei fiscale la momentul declararii ei, adica anul 2011 motiv pentru care solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA aferenta lunii decembrie 2010 si impozitul pe profit aferent anului.2010.

B).Fondul cauzei

1)In ceea ce priveste TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

a). Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2011, societatea contestatoare sustine ca pentru autoutilitare nu sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; considera ca TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat autoutilitareii este deductibila in conformitate cu prevederile art.145-147 din Codul fiscal, deoarece prin art.145¹ din acelasi act normativ se prevede eliminarea dreptului de deducere numai pentru achizitiile de vehicule destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului nu si vehiculele care prin constructie si echipare sunt destinate transportului mixt respectiv atat transportului de persoane cat si transportului de marfuri, cum ar fi autofurgonete, autocamioane , autodube.

b).In ceea ce privesteTVA stabilita suplimentar de plata pe perioada ianuarie 2012-decembrie 2012, societatea contestatoare sustine ca limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA , prevazut la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu se aplica unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane ci prin constructie este destinata transportului mixt, respectiv atat transportului de persoane cat si transportului de marfuri;Invoca in sustinere prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si sustine ca vehiculele care prin constructie si echipare sunt destinate transportului mixt respectiv atat transportului de persoane cat si transportului de marfuri, cum ar fi autofurgonete, autocamioane , autodube, nu intra sub incidenta acestor prevederi legale chiar daca din punct de vedere al greutatii si al numarului de locuri de pasageri s-ar situa in limitele prevazute de acest articol de lege.

c) Cu privire la TVA , stabilita suplimentar pe perioada iulie 2012-martie 2013, societatea contestatoare sustine ca limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA, prevazut la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu se aplica unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane ci prin constructie este destinata transportului mixt, respectiv atat transportului de persoane cat si transportului de marfuri, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei.

d)In ceea ce priveste TVA aferenta achizitiilor de combustibil destinat autoturismului , societatea contestatoare considera ca autoturismul a fost utilizat in scopul activitatii economice iar TVA si cheltuielile cu combustibilul sunt integral deductibile.

2.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, societatea contestatoare sustine:

a). In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2011 , societatea contestatoare invoca prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe aceasta perioada si sustine ca nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul se refera la vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane; prevederile legale in cauza nu se aplica unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane, care prin constructie si echipare este destinata transportului mixt , respectiv transportului

de persoane cat si transportului de marfuri. In acest sens sunt si prevederile Circularei ANAF.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare considera ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit pe aceasta perioada.

b). In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada ianuarie 2012-martie 2013 , societatea contestatoare invoca prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe aceasta perioada si sustine ca limitarea la 50% a deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul se refera la vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane; prevederile legale in cauza nu se aplica unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane, care prin constructie si echipare este destinata transportului mixt , respectiv transportului de persoane cat si transportului de marfuri. In acest sens sunt si prevederile Circularei ANAF.

c) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit asupra cheltuielilor destinate autoturismului, societatea contestatoare sustine ca acesta a fost utilizat in scopul activitatii economice.

Societatea contestatoare sustine ca cele doua vehicule au fost utilizate pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii conform Deciziei administratorului societatii potrivit careia:”Avand in vedere dispersia teritoriala a lucrarilor executate de societate si programul de executare a acestora “ s-a decis “Suportarea de catre unitate a cheltuielilor generate de transportul personalului de la si catre locul de munca.”

Societatea contestatoare considera ca scopul deplasarii pe aceste rute este stabilit iar intocmirea unor ordine de deplasare este inadecvata. Decontarea unor abonamente individuale pe aceasta ruta ar fi obligat firma la un efort financiar mai mare decat solutia suportarii cheltuielilor cu combustibilul.

Societatea invoca prevederile pct.23 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit caruia legiuitorul recunoaste ca cheltuieli deductibile fiscal, cheltuielile efectuate pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca .Faptul ca organul de control nu a retinut alte rute pe care le considera ca nu sunt parcurse in interesul activitatii, societatea considera ca vehiculele au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii si nu se impune stabilirea de obligatii fiscale suplimentare.

3. In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca exista greseli de calcul in anexe, referiri eronate la anexe, preluari gresite din anexe, referiri gresite la prevederi legislative si aplicari eronate ale acestora si anume:

a).Referire gresita la anexa 9 la Raportul de inspectie fiscala;

Societatea contestatoare sustine ca la pagina 3 din Raportul de inspectie fiscala se prevede ca:

“Din Situatiia privind taxa pe valoarea adaugata inregistrata de Societatea X - Anexa nr. 9. la RIF, reiese ca in perioada decembrie 2010 - iunie 2016 societatea verificata a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, a colectat taxa si a înregistrat si achitat TVA de plata; la finele lunii iunie 2016 a raportat un sold al sumei negative de taxa, pentru care a formulat optiunea de rambursare prin Decontul de taxa aferent - solicitare solutionata pe baza de analiza a S.I.N, de catre organul fiscal competent.”

Iar Anexa 9 a RIF este Situatiia privind taxa pe valoare adaugata, stabilita suplimentar la SC X în perioada decembrie 2010 - martie 2013 si nu are nici o legatura cu

sumele prezentate mai sus.

b).Referire gresita la Anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala;

Societatea contestatoare sustine ca la pagina 4 din Raportul de inspectie fiscala se prevede ca:

Drept urmare, in ceea ce priveste consumurile inregistrate cu autoutilitara in timpul controlului au fost reconsiderate cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, - conform Situatiei prezentata.”

Respectiv

“De asemenea, in timpul controlului au fost reconsiderate cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, - conform Situatiei prezentate.”

De asemenea in RIF se prevede ca:

“Astfel, in timpul controlului au fost reconsiderate cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, - conform Situatiei prezentata.”

Anexa la RIF reprezinta Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului si nu prezinta niciun fel de cheltuieli cu combustibilii.

c)Valori neidentificate in Anexa, preluate in Raportul de inspectie fiscala;

Societatea contestatoare sustine ca in Raportul de inspectie fiscala se prevede ca:

“Ca atare, nu se admite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, astfel:

-pentru taxa dedusa in perioada ianuarie 2010 - decembrie 2011 - coloana nr.9 din Situatia/Anexa:

-pentru taxa reprezentând 50% din cuantumul taxei aferenta cheltuielilor cu combustibilii utilizati pentru vehiculele in cauza, in perioada ianuarie 2012 - martie 2013.

Iar la pagina 7 se prevede ca:

“Ca atare, nu se admite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata, astfel:

-pentru taxa dedusa in perioada ianuarie 2010 - decembrie 2011;

-pentru taxa, reprezentând 50% din cuantumul taxei aferenta cheltuielilor cu combustibilii utilizati pentru vehiculele in cauza, in perioada ianuarie 2012 - martie 2013.

Societatea contestatoare sustine ca perioada supusa controlului din punct de vedere a TVA incepe cu luna decembrie 2010 si nu ianuarie 2010 asa cum se prevede in Raportul de inspectie fiscala la aliniatele citate iar in anexa specificata se prezinta Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului si nu cuprinde aceste valori.

d) Preluari de date gresite intre anexe;

Societatea contestatoare arata ca Anexa nr. 4 la Raportul de inspectie fiscala prezinta Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului astfel:

-coloana 1 contine luna;

-coloanele 2-5 contin kilometrii parcursi de autoutilitara dupa cum urmeaza:

-coloana 2 - total km parcursi de autoutilitara;

-coloana 3 - total km parcursi de autoutilitara in interior oras;

-coloana 4 - km parcursi de autoutilitara in interior oras;

-coloana 5 - km parcursi de autoutilitara pe ruta...;

-coloanele 6-9 contin kilometrii parcursi de autoturismul dupa cum urmeaza:

-coloana 6 - total km parcursi de autoturism;

-coloana 7 - total km parcursi de autoturism in interior oras si pe ruta..;

-coloana 8 - km parcursi de autoturism in interior oras;

- coloana 9- km parcursi de autoturism pe ruta..;
- coloana 10- contine kilometrii parcursi de autoturismul ..
- coloana 11 contine total kilometrii parcursi in interior oras;
- coloana 12 contine total kilometrii parcursi pe ruta...;

Anexa la Raportul de inspectie fiscala prezinta Situatiile privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului in perioada ianuarie 2010 - decembrie 2010, ianuarie 2011 - decembrie 2011, ianuarie 2012 - decembrie 2012, respectiv ianuarie 2013 - martie 2013 astfel;

- coloana 1 contine luna
- coloanele 2-5 contin date privind consumul de combustibil pentru autoutilitara..

după cum urmeaza:

- coloana 2 km parcursi de autoutilitara;
- coloana 3 norma de consum;
- coloana 4 pret mediu combustibil;
- coloana 5 valoarea cheltuielilor cu combustibilul pentru autoutilitara
- coloanele 6-9 contin date privind consumul de combustibil pentru autoturismul..

dupa cum urmeaza;

- coloana 6- km parcursi de autoturism;
- coloana 7- norma de consum;
- coloana 8- pret mediu combustibil;
- coloana 9- valoarea cheltuielilor cu combustibilul pentru autoturism;
- coloanele 10-13 diferite date, in functie de perioada;

Societatea contestatoare considera ca in Anexa la Raportul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa se preia datele privind km parcursi de cele doua vehicule din coloanele corespunzatoare ale Anexei. In raportul de inspectie fiscala se prevede ca „in timpul controlului au fost reconsiderate cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, atat din punctul de vedere a impozitului pe profit cat si a TVA aferent.

La pagina 14 din Raportul de inspectie fiscala se prevede :

„De subliniat faptul ca in timpul controlului s-au analizat, in vederea stabilirii limitelor deductibile, numai consumurile de combustibili strict pe ruta... si retur [...]”

Societatea contestatoare considera ca in coloanele 2 si 6 ale Anexei la Raportul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa se preia km parcursi de cele doua vehicule pe ruta.. din coloanele 5 si 9 ale Anexei.

Referitor la acest aspect , societatea sustine ca a identificat urmatoarele:

-coloana 2 a Anexei, pentru luna aprilie 2010 indica un numar de.., valoare care nu se regaseste in nicio coloana a Anexei.

-coloana 2 a Anexei, pentru luna mai 2010 indica un numar de.., valoare care nu se regaseste in nicio coloana a Anexei.

-coloana 2 a Anexei, pentru lunile iunie - octombrie 2010 preia datele din coloana 5 a Anexei adica km parcursi pe ruta.., preluare corecta avand in vedere cele retinute de organul de control.

-coloana 2 a Anexei 5, pentru lunile noiembrie 2010 - februarie 2013 preia datele din coloana 3 a Anexei 4, adica total km parcursi in interior oras si pe ruta.., preluare incorecta avand in vedere intentia organului de control de a reconsidera doar km parcursi pe ruta...

-coloana 2 a Anexei , pentru luna martie 2013 indica un numar de.. valoare care nu se regaseste in nicio coloana a Anexei.

-coloana 6 a Anexei , pentru lunile ianuarie 2010 - septembrie 2011, noiembrie 2011-decembrie 2011, mai 2012 - decembrie 2012 preia datele din coloana 7 a Anexei ,

adica total km parcursi in interior oras si pe ruta..., preluare incorecta avand in vedere intentia organului de control de a reconsidera doar km parcursi pe ruta..;

-coloana 6 a Anexei , pentru luna octombrie 2011 preia datele din coloana 8 a Anexei , adica km parcursi in interior oras, preluare incorecta avand in vedere intentia organului de control de a reconsidera km parcursi pe ruta....

-coloana 6 a Anexei , pentru lunile ianuarie 2012 - martie 2012 preia datele din coloana 6 a Anexei, adica total km parcursi, preluare incorecta avand in vedere intentia organului de control de a reconsidera doar km parcursi pe ruta...

-coloana 6 a Anexei , pentru luna aprilie 2012 indica un numar de.. km, valoare care nu se regaseste in nicio coloana a Anexei ;

-coloana 6 a Anexei , pentru lunile februarie 2013 - martie 2013 nu preia datele din coloana 9 a Anexei , preluare incorecta avand in vedere intentia organului de control de a reconsidera km parcursi pe ruta..;

Avand in vedere aceste greseli, societatea considera ca sumele calculate in cadrul anexei sunt complet denaturate, inconsecvente, in contradictie cu cele retinute de organul de control.

e)Referiri gresite la prevederi legislative si aplicari eronate a acestora;

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala, pe perioada ianuarie 2012-martie 2013 a invocat in mod gresit prevederile art.145¹ din Codul fiscal in ceea ce priveste limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice.

Arata ca pe perioada ianuarie 2012 - iunie 2012, la alin 1 a art.145¹ "Limitari speciale ale dreptului de deducere" se prevede ca :

„(1) în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si, respectiv, 50% din taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile [...]"

Abia din data de 01.07.2012, prin modificarile aduse de Ordonanta de urgenta 24/2012 se introduce prevederea privind utilizarea vehiculelor exclusiv in scopul activitatii economice.

Societatea considera ca retinerea gresita a prevederilor legislative pentru perioada ianuarie 2012 - iunie 2012 presupune si aplicarea gresita a acestora, pentru aceasta perioada.

In ceea ce priveste impozitul pe profit (paginile 10 si 16 din Raportul de inspectie fiscala) , organele de inspectie fiscala specifica faptul ca :

"Pentru perioada ianuarie 2012 - decembrie 2015, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil "50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, cu o masa totala maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate in proprietatea sau in folosinta contribuabilului", in conditiile in care la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

t)50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care

sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului. [...]"

Abia din data de 01.07.2012, prin modificarile aduse de Ordonanta de urgenta 24/2012 se introduce prevederea privind utilizarea vehiculelor exclusiv in scopul activitatii economice.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

1. Cu privire la impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta ca acesta a fost stabilit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie 2010- martie 2013, societatea a inregistrat cheltuieli cu aplicarea regimului integral de deductibilitate fiscala cu combustibilii utilizati pentru autovehiculele cu numar de inmatriculare, avand o masa maxima autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului, active care fac obiectul unor contracte de comodat.

In timpul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii consumati de cele doua autovehicule si au constatat ca:

-Autovehiculul cu numarul de inmatriculare este o autoutilitara, care potrivit raspunsului dat la Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala, a fost utilizata de angajatii societatii pentru activitatea obisnuita, respectiv transportul materialelor pentru lucrari, transportul salariatilor la locurile unde se realizau lucrarile , inclusiv transportul salariatilor la si de la locul de munca.

Din actele/documentele contabile prezentate in timpul inspectie fiscale -foi de parcurs completate sumar-organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara a fost utilizata in mod frecvent pentru transportul personalului angajat de la locul de munca la domiciliul acestora.

Pentru acest autovehicul pe perioada ianuarie 2010-martie 2013, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul astfel:

- pe perioada ianuarie -decembrie 2010 au fost inregistrate cheltuieli;
- pe perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate cheltuieli;
- pe perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli;
- pe perioada ianuarie-martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli;

Organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii consumati de autoutilitara, in perioada ianuarie 2010-martie 2013 si au constatat urmatoarele:

-autovehiculul a fost utilizat pentru transportului rutier de persoane respectiv transportul personalului de la locul de munca la domiciliul acestora si retur;

-autovehiculul nu se incadreaza in niciuna din exceptiile prevazute de lege;

-autovehiculul nu este destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane si nu a fost utilizat exclusiv de catre salariatul care detinea functia de "agent de vanzari".

-pentru salariatii (director, agent de vanzari, personal) care se presupune ca au efectuat deplasari in tara pentru a participa la diferite lucrari angajate de contribuabil , nu sunt intocmite ordine de deplasare.

-pentru a se incadra in exceptia descrisa de prevederile legale aplicabile in ceea ce priveste transportul personalului, nu sunt indeplinite conditiile prevazute de lege, deoarece din foile de parcurs reiese ca autovehiculul nu a fost utilizat exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In aceste conditii, pe perioada ianuarie 2010-decembrie 2011, organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii pe perioada 2010 - 2011.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii , consumati pe rutele mentionate in perioada ianuarie 2012-martie 2013.

-Cu privire autoturismul, utilizat de catre directorul general al societatii, analizand documentele contabile prezentate in timpul controlului-foi de parcurs neconfirmate de parteneri, organele de inspectie fiscala au constatat ca autoturismul a fost utilizat ocazional si pentru transportul personalului precum si deplasari in interiorul orasului fara a fi mentionate traseele/rutele, scopul deplasarilor si fara a fi confirmate de parteneri .

Pe perioada ianuarie 2010-martie 2013, pentru acest autovehicul s-au inregistrat cheltuieli cu combustibilii, astfel:

- in perioada ianuarie -decembrie 2010 au fost inregistrate cheltuieli..;
- in perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate cheltuieli..;
- in perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli..;
- in perioada ianuarie -martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli..;

In timpul controlului, organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, si au fost respinse la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul aferente perioadei ianuarie 2010-decembrie 2011 precum si cheltuielile cu combustibilul (yx50%) aferente perioadei ianuarie 2012-martie 2013.

Cheltuielile cu combustibilii au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada verificata, coroborat cu prevederile art.11 din acelasi act normativ precum si prevederile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reintregit bazele impozabile pentru perioada ianuarie 2010-martie 2013 si au stabilit suplimentar de plata , impozit pe profit, conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2.In ceea ce priveste TVA, din Raportul de inspectie fiscala nr, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta:

In perioada ianuarie 2010-martie 2013, societatea si-a exercitat dreptul de deducere integrala a TVA aferenta achizitiilor de combustibili utilizati pentru autovehiculele cu numarul de inmatriculare, avand masa totala autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune inclusiv scaunul soferului, active care au fost exploatate in baza unor Contracte de comodat.

In vederea aplicarii prevederilor legale referitoare la exploatarea autovehiculelor, organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii consumati pentru cele doua autovehicule si au constatat ca prin documentele prezentate societatea contestatoare nu face dovada ca autovehiculele in cauza au fost

utilizate exclusiv in scopul activitatii economice si nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege.

Pentru autoutilitara , organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile cu combustibilul pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii si au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2010-31.12.2011 si cheltuielile (y x50%) aferente perioadei 01.01.2012-31.03.2013.

Pentru autoturismul... , organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile cu combustibilul pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii si au respins la deductibilitate cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2010-31.12.2011 si cheltuielile (Yx50%) aferente perioadei 01.01.2012-31.03.2013.

Avand in vedere prevederile art.145, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada decembrie 2010-31.03.2013, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate si TVA ,astfel:

-TA aferenta achizitiilor cu combustibili, inregistrate in evidentele contabile in perioada 01.12.2010-31.12.2011;

-TVA aferenta achizitiilor de combustibili, inregistrate in evidentele contabile in perioada 01.01.2012-31.03.2013;

III. Luand in considerare constatările fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

A).Motive procedurale

Cu privire la invocarea prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale suplimentare, **D.G.R.F.P.este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala, in mod legal, au stabilit TVA pe luna decembrie 2010 si impozitul pe profit, pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale in cauza, termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-au depus Declaratia privind impozitul pe profit pe anul 2010 si decontul de TVA pe luna decembrie 2010.**

In fapt, Societatea X a fost supusa unei inspectii fiscale partiale ce a avut ca obiect impozit pe profit si TVA.Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere.

Perioada de verificare a impozitului pe profit avizata de organele de inspectie fiscala este 01.01.2010-30.06.2016; pentru TVA perioada de verificare avizata de organele de inspectie fiscala este 01.12.2010-31.07.2016 si s-a realizat conform Avizelor de inspectie fiscala.

In contestatia formulata Societatea X sustine ca pentru anul 2010, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale atat din punct de vedere al TVA cat si din punct de vedere al impozitului pe profit era prescis.

Societatea contestatoare sustine ca pentru anul 2010, nasterea obligatiei fiscale este anul 2010 deoarece in acest an s-a constituit baza de impunere si nu anul 2011, cand s-a declarat obligatia fiscala, cum gresit a retinut organul de inspectie fiscala.

Invoca in sustinere prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.23, art.91 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA aferenta lunii decembrie 2010

si impozitul pe profit aferent anului.2010.

In speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Coroborat cu dispozitiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

La art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

Iar la art.22 din același act normativ se prevede:

“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

Din dispozitiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative , acestea limitand perioada de timp in care se poate valorifica un drept.

Prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator momentului in care s-a constituit

baza de impunere a obligatiei fiscale , moment care determina si nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligatiei fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematica a art.22 si art.23 din Codul de procedura fiscala, mai sus citate , rezulta ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila si obligatia fiscala aferenta (pentru obligatiile fiscale stabilite prin autoimpunere)deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligatiile fiscale stabilite de contribuabil insusi prin declaratie, sa stabileasca diferente si sa le perceapa.Numai din momentul expirarii termenului de depunere a declaratiei organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, de verificare a *“legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere , stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”*

In concret, in cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie in momentul in care contribuabilul o declara prin declaratia privind impozitul pe profit asa cum se prevede la art.34 alin.(16) si art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010, si anume:

-art.34

“(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2012, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).[...]

“(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat;
- prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).”

-art.35

“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

In același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101”Declarație privind impozitul pe profit” cod 14.13.01.04 prevăzute în OMFP nr.2689/2010 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau retenere la sursă și anume:

“Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.

Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, organizațiile nonprofit, precum și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, din pomicultură și viticultură au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.”

In ceea ce privește TVA, în cauza în speta sunt aplicabile și prevederile art.134 și art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

-art.134

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.156²

“1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data

de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.

Astfel se reține ca Declarația privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2010-30.09.2010 (formular 101) se depune la organul fiscal teritorial până la data de 25 februarie 2011.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține ca, Declarația privind impozitul pe profit aferentă perioadei 01.10.2010-31.12.2010, se depune până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor.

De asemenea, se reține ca, contribuabilii prevăzuți la art.34 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care definitivează până la data de 25 februarie închiderea exercitiului fiscal anterior au obligația să completeze și să depună declarația privind impozitul pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui care se calculează impozitul.

Totodată, se reține ca decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale se depune până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Directia generală de asistență pentru contribuabili din cadrul ANAF , într-o speță similară, specifică faptul că :

“În scopul clarificării momentului nasterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție potrivit căreia termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit , începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101”Declarație privind impozitul pe profit .

Cu alte cuvinte s-a apreciat de către Comisia fiscală centrală faptul că dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere. “

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca Declarația privind impozitul pe profit aferentă perioadei 01.01.2010-30.09.2010 a fost depusă și înregistrată la organul fiscal în februarie 2011 iar Declarația privind impozitul pe profit pe perioada 01.10.2010-31.12.2010, a fost depusă și înregistrată la organul fiscal în februarie 2011.

În ceea ce privește Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010 , acesta a fost depus de societate la organul fiscal teritorial până la data de 25 ianuarie 2011.

Având în vedere ca termenul de depunere a Declarațiilor privind impozitul pe profit pe anul 2010 este data de 25.02.2011 iar termenul de depunere a decontului de TVA pe luna decembrie 2010 este data de 25.01.2011, se reține ca termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor respectiv 1 ianuarie 2012 și se împlineste la data de 1 ianuarie 2017.

Argumentele societății contestatoare cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pe anul 2010 nu sunt întemeiate, impozitul pe profit pe anul 2010 și TVA aferentă lunii decembrie 2010, fiind declarate în anul următor celui de realizare, prin Declarațiile privind impozitul pe profit (formular 101), înregistrate la organul fiscal în data de 23 februarie 2011 respectiv Decontul de TVA aferent lunii decembrie 2010, înregistrat la organul fiscal teritorial în data de 25.01.2011.

A interpreta inceperea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, in raport de o data anterioara termenului prevazut de declararea anuala a impozitului pe profit respectiv a TVA aferenta lunii decembrie 2010, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 si art.35 respectiv art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca, in ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit pe perioada 01.01.2010-31.12.2010, inspectie fiscala a inceput in septembrie 2016 (in interiorul termenului de prescriptie) si a fost finalizata in octombrie 2016, prin emiterea Deciziei de impunere in cadrul termenului prevazut de lege, termenul de prescriptie implinindu-se in data de 01.01.2017.

In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar pe luna decembrie 2010, se retine ca inspectia fiscala a inceput in septembrie 2016 (in interiorul termenului de prescriptie) si a fost finalizata in octombrie 2016 prin emiterea Deciziei de impunere iar potrivit legii, termenul de prescriptie se implineste la data de 01.01.2017.

Astfel, se retine ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozitul pe profit, pe perioada 01.01.2010-31.12.2010 si TVA pe luna decembrie 2010, nu era prescris prin raportare la data inceperii inspectiei fiscale inregistrata in Registrul unic de control, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

In concluzie, deoarece nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii contestatoare de natura procedurala, se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata pe anul 2010 respectiv decembrie 2010 prin Decizia de impunere.

B).Fondul cauzei

1). Referitor la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe anul 2010 prin Decizia de impunere, contestata de societate, mentionam:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la impozitului pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata pe anul 2010 prin Decizia de impunere in conditiile in care societatea contestatoare invoca prescriptia extinctiva fara a motiva in fapt si in drept contestatia cu privire la acest capat de cerere.

In fapt, pe perioada 01.01.2010-31.12.2010, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul inregistrate de societatea contestatoare in evidentele contabile, pentru care nu a facut dovada ca autovehiculele cu numar de inmatriculare.., avand o masa maxima autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului, autovehicule care fac obiectul unor contracte de comodat, se incadreaza in exceptiile prevazute de art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor pe anul 2010, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil iar in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pe perioada verificata, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil din luna decembrie 2010, in conditiile in care vehiculele mai sus enumerate nu se incadreaza in exceptiile prevazute de art.145¹ din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, Societatea X invoca doar prescriptia extinctiva fara a motiva in fapt si in drept contestatia cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata pe anul 2010, prin Decizia de impunere.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Prin contestatia formulata societatea contestatoare nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit, contestat.

De asemenea, societatea contestatoare nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste TVA aferenta achizitiei de combustibil din luna decembrie 2010.

Avand in vedere ca societatea contestatoare, contesta in totalitate impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , fara sa prezinte motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea

suplimentarea a impozitului pe profit precum si TVA, aferente anului 2010, in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederile legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa; se retine astfel ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la cheltuielile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului pe profit precum si TVA, aferente anului 2010, contestate, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe profit si TVA prin Decizia de impunere, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de societatea X SRL cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilite de plata pe anul 2010, prin actul administrativ fiscal contestat.

2).In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin

Decizia de impunere, contestat de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe profit aferent cheltuielilor reprezentand contravaloare combustibil destinat functionarii autoutilitareii cu numarul de inmatriculare si autoturismului, inregistrate in evidentele contabile pe perioada ianuarie 2011- martie 2013, in conditiile in care s-a constatat ca mijloacele auto in cauza nu au fost destinate exclusiv desfasurarii activitatii societatii iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In fapt, pe perioada ianuarie 2011- martie 2013, societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu aplicarea regimului integral de deductibilitate fiscala cu combustibilii utilizati pentru autovehiculele cu numar de inmatriculare.. , avand o masa maxima autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului, autovehicule care fac obiectul unor contracte de comodat .

Pentru autovehiculul cu numar de inmatriculare.., societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul astfel:

- pe perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate..
- pe perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli..
- pe perioada ianuarie-martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli..

Pentru autovehiculul cu numar de inmatriculare.., societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilii in suma totala, astfel:

- in perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate cheltuieli ...;
- in perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli...;
- in perioada ianuarie -martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli..;

Din documentele prezentate de societate si raspunsul dat la Nota explicativa, de catre reprezentantul legal al societatii, organele de inspectie fiscala au constatat ca autovehiculul cu numarul de inmatriculare este o autoutilitara care a fost utilizata in mod frecvent pentru transportul personalului angajat de la locul de munca la domiciliul acestora precum si transportul materialelor.

De asemenea, s-a constatat ca autoturismul cu numarul de inmatriculare .. este utilizat de catre directorul general al societatii si ocazional pentru transportul personalului precum si deplasari in interiorul orasului iar in foile de parcurs prezentate nu sunt mentionate traseele/rutele, scopul deplasarilor si fara a fi confirmate de parteneri .

Urmare analizei documentelor prezentate de societate cu privire la autoutilitara, organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile cu combustibilii pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii si au respins partial la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii pentru care societatea nu a justificat cu documente diferenta de kilometrii parcursi, astfel:

- pe anul 2011 au fost respinse la deductibilitate cheltuielile ..
- pe perioada ianuarie 2012-martie 2013, au fost respinse la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii;

Organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu combustibilul pentru autoturismul cu numarul de inmatriculare si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul aferente perioadei ianuarie 2011-decembrie 2011 precum si cheltuielile cu combustibilul aferente perioadei ianuarie 2012-martie 2013.

Cheltuielile cu combustibilul au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada verificata, coroborat cu prevederile art.11 din acelasi act normativ precum si prevederile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au reintregit bazele impozabile pentru perioada ianuarie 2011-martie 2013 si au stabilit suplimentar de plata , pe perioada 01.01.2011-30.06.2016, impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata cu privire la impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere, pe perioada 01.01.2011-30.06.2016, societatea contestatoare sustine :

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada ianuarie 2011-decembrie 2011 , societatea contestatoare sustine ca art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe aceasta perioada, se refera la vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane; prevederile legale in cauza nu se aplica unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane, care prin constructie si echipare este destinata transportului mixt , respectiv transportului de persoane cat si transportului de marfuri.In acest sens sunt si prevederile Circularei ANAF.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada ianuarie 2012-martie 2013, societatea contestatoare sustine ca limitarea la 50% a deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul se refera la vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane nu si unei autoutilitare care nu este destinata exclusiv transportului de persoane, care prin constructie si echipare este destinata transportului mixt , respectiv transportului de persoane cat si transportului de marfuri.In acest sens sunt si prevederile Circularei ANAF.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit asupra cheltuielilor destinate autoturismului.. , societatea contestatoare sustine ca acesta a fost utilizat in scopul activitatii economice.

Societatea contestatoarea sustine ca cele doua vehicule au fost utilizate pe ruta... si retur pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii conform Deciziei administratorului societatii iar intocmirea unor ordine de deplasare este inadecvata.Decontarea unor abonamente individuale pe aceasta ruta ar fi obligat firma la un efort financiar mai mare decat solutia suportarii cheltuielilor cu combustibilul.

In drept, la art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, se prevede:

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

La art.21 alin.(4) din Codul fiscal se prevede:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate

exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Incepand cu data de 01.07.2012, art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se modifica in sensul ca:

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

“n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.[...]

iar incepand cu data de 01.01.2012 alin.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se modifica in sensul ca:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Cod, se prevede:

“În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative.

De asemenea, se reține ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Totodată, în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care nu depășesc 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2011.

Începând cu data de 01.07.2012, prin OUG 24/2012, se modifică art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal în sensul ca au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice limitat potrivit alin.(4) lit.t) din Codul fiscal la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții respectiv 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri incluzând și scaunul șoferului aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Prin Normele date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede ca justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul

profitului impozabil , se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea, legiuitorul specifica cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitarii fiscale si anume se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cat si cele inregistrate ca urmare a derularii unui contract de leasing cum sunt;impozitele locale, asigurarea obligatorie de raspundere civila auto, inspectii tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibila din taxa pe valoarea adaugata;dobanzile, comisioanele, diferentele de curs valutar etc.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii consumati pe perioada ianuarie 2011-martie 2013 si au constatat urmatoarele:

-autovehiculul cu numarul de inmatriculare... a fost destinat transportului rutier de persoane, acesta fiind utilizat in mod frecvent pentru transportul personalului de la locul de munca la domiciliul acestora si retur;

-autovehiculele nu se incadreaza in niciuna din exceptiile prevazute de lege si nu au fost utilizate exclusiv de catre salariatul care detinea functia de "agent de vanzari".

-pentru salariatii (director, agent de vanzari, personal) care se presupune ca au efectuat deplasari in tara pentru a participa la diferite lucrari angajate de contribuabil , nu sunt intocmite ordine de deplasare;

Organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2011-31.03.2013, au acordat deductibilitate partiala cheltuielilor cu combustibilii utilizati pentru functionarea mijloacele de transport cu numarul de inmatriculare , astfel:

Se retine ca, pentru mijlocul de transport cu numarul de inmatriculare, pe perioada 01.01.2011-31.03.2013, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilul, astfel:

-pe perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate cheltuieli..;

-pe perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli..;

-pe perioada ianuarie-martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli ..;

Avand in vedere ca, din documentele prezentate de societate si raspunsul dat la Nota explicativa de catre reprezentantul legal al societatii a rezultat ca autovehiculul cu numarul de inmatriculare a fost utilizat in mod frecvent pentru transportul personalului angajat de la locul de munca la domiciliul acestora si retur, si transportul materialelor la locul de desfasurare a activitatii, organele de inspectie fiscala, in baza documentelor prezentate de societate au acordat deductibilitate partiala cheltuielilor cu combustibilii si anume:

-pe perioada ianuarie -decembrie 2011, din cheltuielile cu combustibilii inregistrate in evidentele contabile, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru suma in baza documentelor (foi de parcurs) prezentate de societate si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii pentru care societatea nu a facut dovada ca autoutilitara a fost utilizata exclusiv in scopul activitatii economice;

-pe perioada ianuarie -decembrie 2012 din cheltuielile cu combustibilii inregistrate in evidentele contabile, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru suma in baza documentelor (foi de parcurs) prezentate de societate:

Pentru diferenta de cheltuieli cu combustibilii , pentru care societatea nu a facut dovada ca autoutilitara a fost utilizata exclusiv in scopul activitatii economice, organele de

inspectie fiscala au limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul si anume au respins la deductibilitate cheltuielile.. si au acordat drept de deducere a cheltuielilor...

-pe perioada ianuarie-martie 2013 din cheltuielile inregistrate in evidentele contabile, organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate cheltuielile in baza documentelor (foi de parcurs) prezentate de societate;

Pentru diferenta de cheltuieli cu combustibilul, pentru care societatea nu a facut dovada ca autoutilitara a fost utilizata exclusiv in scopul activitatii economice, organele de inspectie fiscala au limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul si anume au respins la deductibilitate cheltuielile si au acordat drept de deducere a cheltuielilor.

Se retine ca, pe perioada ianuarie 2011-martie 2013, pentru mijlocul de transport cu numarul de inmatriculare..., societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilii, astfel:

-in perioada ianuarie -decembrie 2011 au fost inregistrate cheltuieli..;

-in perioada ianuarie -decembrie 2012 au fost inregistrate cheltuieli..;

-in perioada ianuarie -martie 2013 au fost inregistrate cheltuieli..;

Avand in vedere ca, din documentele prezentate de societate si raspunsul dat la Nota explicativa de catre reprezentantul legal al societatii, a rezultat ca autovehiculul in cauza a fost utilizat de catre directorul general al societatii si ocazional si pentru transportul personalului de la domiciliu la societate si retur precum si deplasari in interiorul orasului fara a fi mentionate traseele/rutele, scopul deplasarilor si fara a fi confirmate de parteneri, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate partiala cheltuielilor cu combustibilii utilizati pentru functionarea acestui autoturism si anume:

-pe perioada ianuarie -decembrie 2011, organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate cheltuielile.. si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilii...

-pe perioada ianuarie 2012- martie 2013, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate cheltuielilor cu combustibilii.. destinati functionarii autoturismului cu numarul de inmatriculare..., utilizat de catre directorul general al societatii.

Avand in vedere ca societatea a utilizat autoturismul ocazional si pentru transportul personalului precum si deplasari in interiorul orasului fara a fi mentionate traseele/rutele, scopul deplasarilor si fara a fi confirmate de parteneri in foile de parcurs prezentate, organele de inspectie fiscala au reconsiderat cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pe aceasta perioada si au acordat deductibilitate in limita a 50% prevazuta de lege, respectiv au admis la deductibilitate cheltuielile.. si au respins la deductibilitate cheltuielile..., in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca autoturismul a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice.

De asemenea, in Raportul de inspectie fiscala, cu privire la cheltuielile cu combustibilii inregistrate in contabilitate pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca autoutilitara cu numarul de inmatriculare nu a fost utilizata exclusiv pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca iar pe rutele inscrise, nu exista dificultati de a gasi alte mijloace de transport, intre cele doua localitati.

Din analiza foilor de parcurs prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in anumite zile transportul salariatilor la si de la locul de munca s-a efectuat concomitent si cu autoturismul.. Spre exemplificare:.. Totodata se retine ca, in anumite perioade, spre exemplificare:

- in lunile ianuarie, februarie si martie 2011s-au decontat cheltuieli cu combustibilii pentru deplasari in interiorul localitatii, din foile de parcurs nerezultand scopul si locul deplasarilor efectuate.

-in perioada 2010-martie 2013 , cu autoutilitara cu numarul de inmatriculare , s-au decontat cheltuieli cu combustibilii pentru deplasari in interiorul orasului pentru 11.000 km iar din documentele prezentate nu rezulta scopul si locul deplasarii.

In anul 2012 si perioada ianuarie -martie 2013, s-au decontat cheltuieli pentru deplasari interoras pentru autovehiculele cu numerele de inmatriculare..., astfel:

-in luna martie 2012 s-au decontat combustibili pentru..; in luna aprilie 2012 s-au decontat combustibili pentru..; in luna noiembrie 2012 s-au decontat combustibili pentru..; in luna ianuarie 2013 s-au decontat combustibili pentru ...

Din analiza documentelor contabile s-a constatat ca in perioadele mai sus mentionate, s-au efectuat doar cateva achizitii de bunuri de la parteneri iar in facturile emise de furnizorii din afara orasului sunt inscrise date de identificare a unor persoane delegate din partea furnizorilor.

Organele de inspectie fiscala au analizat si facturile emise de societate catre clienti si au constatat ca din foile de parcurs prezentate , nu rezulta ca deplasari efectuate in interiorul orasului s-au efectuat exclusiv in legatura cu activitatea productiva, deoarece informatiile inscrise in foile de parcurs prezentate se refera doar la numarul de kilometri parcursi, fara a se prezenta locul si scopul deplasarii.

In ceea ce priveste autovehiculul cu numarul de inmatriculare.., din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca:

-din foile de parcurs prezentate de societate, analizate de organele de inspectie fiscala reiese ca in anumite zile transportul salariatilor la si de la locul de munca s-a efectuat comcomitent si cu autoturismul.., dupa cum am aratat si mai sus.

-acest autovehicul nu a fost utilizat exclusiv pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca la domiciliul acestora iar pe ruta.. nu exista dificultati in a gasi mijloace de transport, intre cele doua localitati existand legatura directa si cu frecventa aproape orara.

-in lunile ianuarie, februarie si martie 2011 s-au decontat combustibili pentru.. km pentru deplasari in oras, din foile de parcurs nerezultand scopul si locul deplasarii interoras.

-in perioada ianuarie 2010-martie 2013, pentru acest autovehicul s-au decontat combustibili pentru deplasari interoras pentru.. km.

Totodata, in Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu combustibilii pentru autoturismul cu numarul de inmatriculare.. care a fost utilizat de salariatul care detinea functia de agent de vanzari.Se retine ca aceste cheltuieli au fost considerate deductibile, integral, de catre organele de inspectie fiscala, la calculul profitului impozabil pe perioada verificata.

Se retine ca, in vederea stabilirii limitelor deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul destinat celor doua autovehicule, organele de inspectie fiscala au analizat numai consumurile de combustibili strict pe ruta.. si retur, in conditiile in care din foile de parcurs prezentate nu au rezulta alte deplasari efectuate la obiectivele de lucru, precum si deplasari interoras, in situatiile in care din foile de parcurs rezulta consumuri pe cele doua si/sau trei autovehicule iar aprovizionarile/livrarile inregistrate in perioadele respective nu sunt de natura sa justifice utilizarea concomitenta a acestora in conditiile in care din foile de parcurs prezentate nu rezulta scopul si locul deplasarii, informatii minimale pe care trebuie sa le contina foile de parcurs.

In prevederile legale mai sus enuntate se specifica in mod clar ca justificarea utilizarii vehiculelor , in sensul acordarii deductibilitatii integrale a cheltuielilor cu functionarea, intretinerea si reparatia mijloacelor de transport la calculul profitului impozabil , se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii;categoria de vehicul

utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In conditiile in care societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a justificat utilizarea vehiculelor cu numerele de inmatriculare .. in scopul defasurarii activitatii se retine ca autoturismele in cauza au fost utilizate si in scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011, legiuitorul a prevazut ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptiile mai sus enumerate.

Pe perioada 01.01.2012-30.03.2013, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia autoutilitara cu numarul de inmatriculare.. a fost utilizata atat pentru transportul persoanelor cat si transportul materialelor, aceasta prin constructie si echipare fiind destinata transportului mixt, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care aceasta nu face dovada cu foi de parcurs, completate potrivit legii, ca vehiculul a fost utilizat si pentru transportul de materiale.

Din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca vehiculul in cauza a fost utilizat pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca, respectiv pe ruta.. si retur precum si in alte scopuri pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

La art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

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

Intr-o speta similara , in Sentinta civila , Tribunalul facand referire la pct.49 ^2 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004, in forma introdusa prin H.G. Nr.570/2012 , aplicabil actelor administrativ fiscale contestate, specifica ca” justificarea utilizarii vehiculelor in sensul acordarii deductibilitatii integrale la calculul profitului impozabil, se efectueaza pe baza documentelor justificative si prin intocmirea foii de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii:categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare , reclamanta este aceea care trebuie sa demonstreze, prin intocmirea documentelor justificative in modul impus de lege ca a utilizat autovehiculele in discutie exclusiv in scopul activitatii economice.

In lipsa unor astfel de dovezi justificative intocmite conform cerintelor legale, organul fiscal nu poate retine faptul ca utilizarea autovehiculelor in discutie s-a facut exclusiv in scopul activitatii economice.”

Avand in vedere ca societatea contestatoare, prin documentele prezentate in timpul controlului nu a facut dovada ca vehiculele cu numerele de inmatriculare .. au fost utilizate exclusiv pentru defasurarea activitatii si se incadreaza in exceptiile prevazute de lege se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul.

Mentionam ca argumentele prezentate in sustinerea contestatiei au fost prezentate de societatea contestatoare si la discutia finala in "Punctul de vedere" si analizate de organele de inspectie fiscala in Raportul de inspectie fiscala la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul/platitorul"

In conditiile in care societatea nu justifica cu documente aceste cheltuieli se retine ca autovehiculele in cauza au fost utilizate atat pentru activitatea economica cat si in scop personal.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

si pct.43 din H.G. Nr.44/2004 dat in aplicarea acestui articol de lege:

"Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;"

se retine ca cheltuielile cu combustibilii efectuate in vederea functionarii vehiculelor cu numerele de inmatriculare.., in scop personal sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata.

In consecinta, avand in vedere ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt sustinute de dovezi obiective pentru acest capat de cerere se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul utilizat in vederea functionarii vehiculelor cu numerele de inmatriculare .. iar in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

si se va respinge contestatia formulata de societatea X, ca neintemeiata, cu privire la cheltuielile cu combustibilii, aferente perioadei 01.01.2011-31.03.2013.

Avand in vedere ca cheltuielile cu combustibilii au fost respinse la deductibilitate, se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit , pe perioada 01.01.2011-30.06.2016, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(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."

coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ potrivit caruia:

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

3.In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.01.2011-31.03.2013, prin Decizia de impunere, contestata de societate, mentionam:

D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibii destinati functionarii autoutilitareii cu numarul de inmatriculare .. , in conditiile in care societatea nu a facut dovada utilizarii exclusive a acestor vehicule in scopul activitatii sale economice iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, pentru perioada ianuarie 2011-martie 2013, societatea si-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de combustibili destinati functionarii vehiculelor, avand masa totala autorizata care nu depaseste 3.500 kg si nu au mai mult de 9 scaune inclusiv scaunul soferului, active care au fost exploatate in baza unor Contracte de comodat.

In vederea aplicarii prevederilor legale referitoare la exploatarea autovehiculelor, organele de inspectie fiscala au analizat conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilii consumati pentru cele doua autovehicule si au constatat ca prin documentele prezentate societatea contestatoare nu face dovada ca vehiculele in cauza au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice si nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege, astfel ca au respins la deductibilitate TVA, astfel:

-pentru autoutilitara cu numarul de inmatriculare , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil pentru care societatea nu a facut dovada ca vehiculul se incadreaza in exceptiile prevazute de lege si ca a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice;

-pentru autoturismul cu numarul de inmatriculare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil in conditiile in care autoturismul nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege si nu a fost utilizat exclusiv in scopul obtinerii de operatiuni taxabile;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, pe perioada 01.01.2011-31.03.2013, in conformitate cu prevederile art.145, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe aceasta perioada, precum si prevederile pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca pentru autoutilitare nu sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare deoarece prin acest articol se prevede eliminarea respectiv limitarea dreptului de deducere a TVA la 50% numai pentru achizitiile de vehicule destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului nu si vehiculele care prin constructie si echipare sunt destinate transportului mixt respectiv atat transportului de persoane cat si transportului de marfuri, cum ar fi autofurgonete, autocamioane , autodube; considera ca TVA aferenta achizitiei de combustibii destinati autoutilitareii, este deductibila in

conformitate cu prevederile art.145-147 din Codul fiscal.

Cu privire la TVA aferenta achizitiei de combustibili destinati functionarii autoturismului , societatea contestatoare sustine ca autoturismul a fost utilizat in scopul activitatii economice iar TVA si cheltuielile cu combustibilii sunt integral deductibile.

In cauza in speta, pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 sunt aplicabile prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea

folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;
d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”

Incepand cu data de 01.07.2012, prin Ordonanta nr.24/2012 art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat in sensul:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea nr.145¹ din Cod, in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06 2012, se specifica:

"45¹.(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;”

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 , dat in aplicarea art.145¹ din Cod, in vigoare incepand cu data de 01.07.2012, se prevede:

*“(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, **cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului.** Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la

art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității**

economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din cadrul legal mai sus enunțat se reține ca art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului destinate exclusiv transportului de persoane pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 și limitarea dreptului de deducere la 50% în perioada 01.01.2012-30.06.2012, cu excepțiile prevăzute de lege mai sus enumerate.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2013, art.145¹ din Codul fiscal limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, în categoria vehiculelor exceptate de la limitarea dreptului de deducere, legiuitorul a inclus vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Începând cu data de 01.07.2012, utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la 50% dreptul de deducere: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se afla puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.

În lege se prevede în mod clar că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă, în normele de aplicare a art.145¹ din Cod, se specifică în mod clar că se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține că în cazul în care

un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Dupa cum am aratat si la pct. III, 1, lit. B),1, din prezenta decizie, pe perioada 01.01.2011-31.03.2013, organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul , destinat functionarii mijloacele de transport cu numarul de inmatriculare .. .

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pentru autoutilitara cu numarul de inmatriculare .., care a fost utilizata pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca la domiciliul acestora, precum si alte scopuri, organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate cheltuielile.. si au respins la deductibilitate cheltuielile in conditiile in care s-a constatat ca autoutilitara nu se incadreaza in exceptiile prevazute de lege (anul 2011) si nu s-a facut dovada ca acest vehicul a fost utilizat exclusiv in scopul operatiunilor taxabile.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil utilizat pentru functionarea vehiculului cu numarul de inmatriculare ...

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca pentru autoturismul cu numarul de inmatriculare.. , care a fost utilizat de catre directorul societatii si ocazional si pentru transportul personalului de la societate la domiciliu si retur precum si deplasari in interiorul orasului fara a fi mentionate traseele/rutele, scopul deplasarilor si fara a fi confirmate de parteneri, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul si au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul .

Se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de combustibil utilizat pentru functionarea vehiculului cu numarul de inmatriculare .., pe perioada 01.01.2011-31.03.2013.

Cu privire la transportul salariatilor la si de la locul de munca in localitatea de domiciliul a acestora , din documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca pe rutele inscrise nu exista dificultati de a gasi alte mijloace de transport , intre cele doua localitati precum si cu privire la orarul de functionare a mijloacelor de transport in comun.

Cu privire la incadrarea autoutilitara cu numarul de inmatriculare.. in categoria vehiculelor cu greutate sub 3,5 tone si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului destinate exclusiv transportului de persoane, asa cum se prevede la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se retine ca organele de inspectie fiscala au efectuat aceasta incadrare in raport de documentele prezentate de societate in timpul controlului(carnea de identitate a vehiculului).

Prin documentele prezentate societatea contestatoare nu a facut dovada ca acest vehicul s-ar incadra in exceptiile prevazute in acest articol de lege, asa cum sustine societatea contestatoare.

Cu privire la foile de parcurs prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in anumite zile transportul salariatilor la si de la locul de munca s-a efectuat concomitent, cu autoutilitara si autoturismul .

De asemenea se retine ca:

- in lunile ianuarie, februarie si martie 2011 s-au decontat cheltuieli cu combustibilii pentru.. km pentru deplasari in interiorul localitatii iar din foile de parcurs nu rezulta scopul

si locul deplasarii efectuate.

-in perioada 2010-martie 2013 , cu autoutilitara cu numarul de inmatriculare.. , s-au decontat cheltuieli cu combustibilii pentru deplasari in interiorul orasului pentru.. km iar din documentele prezentate nu rezulta scopul si locul deplasarii.

-in anul 2012 si perioada ianuarie -martie 2013, s-au decontat cheltuieli pentru deplasari interoras pentru autovehiculele cu numerele de inmatriculare.. si anume: in luna martie 2012 s-au decontat combustibili pentru .. km; in luna aprilie 2012 s-au decontat combustibili pentru.. km; in luna noiembrie 2012 s-au decontat combustibili pentru .. km; in luna ianuarie 2013 s-au decontat combustibili pentru .. km.

Din analiza documentelor contabile s-a constatat ca in perioadele mai sus mentionate, s-au efectuat doar cateva achizitii de bunuri de la parteneri iar din facturile emise de furnizorii din afara orasului sunt inscise date de identificare a unor persoane delegate din partea furnizorilor.

Organele de inspectie fiscala au analizat si facturile emise de societate catre clientii si au constatat ca din foile de parcurs prezentate , nu rezulta ca deplasari efectuate in interiorul orasului s-au efectuat exclusiv in legatura cu activitatea productiva, deoarece informatiile inscise se refera doar la numarul de kilometri parcursi, fara a se prezenta locul si scopul deplasarii.

In ceea ce priveste autovehiculul cu numarul de inmatriculare, din Raportul de inspectie fiscala, se retine ca:

-din foile de parcurs prezentate de societate, analizate de organele de inspectie fiscala reiese ca in anumite zile transportul salariatilor la si de la locul de munca s-a efectuat concomitent si cu autoturismul., dupa cum am aratat si mai sus.

-acest autovehicul nu a fost utilizat exclusiv pentru transportul salariatilor la si de la locul de munca la domiciliul acestora iar pe ruta.. nu exista dificultati in a gasi mijloace de transport, intre cele doua localitati existand legatura directa si cu frecventa aproape orara.

-in lunile ianuarie, februarie si martie 2011 s-au decontat combustibili pentru.. km pentru deplasari, iar din foile de parcurs nu rezulta scopul si locul deplasarii interoras.

-in perioada ianuarie 2010-martie 2013, pentru acest autovehicul s-au decontat combustibili pentru deplasari interoras pentru .. km.

Totodata, in Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca societatea a inregistrat in evidentele cheltuieli cu combustibilul pentru autoturismul cu numarul de inmatriculare.. care a fost utilizat de salariatul care detinea functia de agent de vanzari.Se retine ca aceste cheltuieli au fost considerate deductibile, integral, de catre organele de inspectie fiscala, la calculul profitului impozabil pe perioada verificata.

Se retine ca, in vederea stabilirii limitelor deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul destinat celor doua autovehicule, organele de inspectie fiscala au analizat numai consumurile de combustibili strict pe ruta.. si retur, in conditiile in care din foile de parcurs prezentate nu au rezulta alte deplasari efectuate la obiectivele de lucru, precum si deplasari interoras, in situatiile in care din foile de parcurs rezulta consumuri pe cele doua si/sau trei autovehicule iar aprovizionarile/livrarile inregistrate in perioadele respective nu sunt de natura sa justifice utilizarea concomitenta a acestora in conditiile in care din foile de parcurs prezentate nu rezulta scopul si locul deplasarii, informatii minimale pe care trebuie sa le contina foile de parcurs.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca cele doua autovehicule au fost utilizate pe ruta.. si retur pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii , in acest sens fiind si Decizia administratorului societatii care prevede ca:”Avand in vedere dispersia teritoriala a lucrarilor executate de societate si programul de executare a acestora(in functie de timpul alocat de beneficiar)s-a decis suportarea de catre unitate a cheltuielilor generate de transportul personalului de la si

catre locul de munca”.

Argumentul societatii contestatoare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei si dupa cum am aratat si in prezenta decizie, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate cheltuielilor cu combustibilul si TVA aferenta , in conditiile in care societatea contestatoare a facut dovada cu documente ca vehiculele in cauza au fost utilizate in scopul activitatii economice. In conditiile in care societatea contestatoare nu a justificat in totalitate cu ordine de deplasare, foi de parcurs intocmite potrivit legii, scopul deplasarii in interiorul orasului precum si in alte scopuri in afara localitatii, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate cheltuielilor cu combustibilii si TVA aferenta. Din prevederile legale mai sus enuntate rezulta in mod clar ca justificarea utilizarii vehiculelor , in sensul acordarii deductibilitatii integrale a TVA cu functionarea, intretinerea si reparatia mijloacelor de transport, se efectueaza de baza documentelor justificative si prin intocmirea foilor de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii; categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In conditiile in care societatea contestatoare, prin documentele prezentate in timpul controlului, nu a justificat utilizarea vehiculelor cu numerele de inmatriculare.., exclusiv in scopul defasurarii activitatii se retine ca, vehiculele in cauza au fost utilizate si in scop personal.

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2011 legiuitorul a prevazut ca fiind nedeductibila fiscal TVA aferenta achizitiei de combustibili pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, aflate în proprietatea sau în folosinta contribuabilului, cu exceptiile prevazute de lege.

Pe perioada 01.07.2012-30.03.2013, legiuitorul a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Dupa cum am specificat si la capitolul impozit pe profit, la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In prevederile legale mai sus enuntate se specifica in mod clar ca, in cazul in care un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice fiind utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

De asemenea, in lege se prevede in mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca foile de parcurs prezentate in timpul controlului sunt incomplete, nu contin informatii referitoare la scopul si

locul deplasărilor, informații minimale pe care trebuie să le conțină fișele de parcurs.

În aceste condiții se reține că vehiculele în cauză au fost utilizate atât pentru activitatea economică cât și în scop personal iar în speta se impune eliminarea (anul 2011) respectiv limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA (pe perioada 01.01.2012-31.03.2013) conform legii.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achiziției de combustibil utilizat pentru funcționarea autoutilitarelor cu numărul de înmatriculare.. și autoturismului cu numărul de.. pe perioada 01.01.2011-31.03.2013.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele aflate la dosarul contestației și faptul că, vehiculele în cauză nu se încadrează în excepțiile prevăzute de lege iar societatea contestatoare nu a făcut dovada că acestea au fost utilizate exclusiv în activitatea economică, fiind folosite și în scop personal, în speta sunt aplicabile prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

și se va respinge contestația formulată de X, ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere, pe perioada 01.01.2011-31.03.2013.

C).Cu privire la erorile de calcul în anexe, preluări greșite din anexe, greșeli privind prevederile legale și aplicarea eronată, la care face referire societatea contestatoare în contestația formulată, menționăm:

1.În ceea ce privește afirmația societății contestatoare potrivit căreia Anexa la Raportul de inspecție fiscală nu are nicio legătură cu sumele prezentate în raportul de inspecție fiscală menționăm că analizând anexa la RIF se constată că în această anexă organele de inspecție fiscală au prezentat sumele declarate în deconturile de taxă pe valoarea adăugată de societatea X, pe perioada verificată, care au contribuit la stabilirea corectă a scadențelor de plată pentru obligațiile de plată suplimentare stabilite urmare controlului.

2. În ceea ce privește afirmația societății contestatoare potrivit căreia Anexele la raportul de inspecție fiscală sunt greșite și anume situația privind kilometri înregistrați în fișele de parcurs pe traseele analizate în timpul controlului nu prezintă niciun fel de cheltuieli cu combustibilii iar perioada supusă controlului din punct de vedere a TVA începe cu luna decembrie 2010 și nu ianuarie 2010 așa cum se prevede în Raportul de inspecție fiscală și ca în Anexa la RIF „ar fi trebuit să preia date privind km parcurși de cele două vehicule din coloanele corespunzătoare ale Anexei ”, menționăm:

Analizând documentele în cauză se observă că în Raportul de inspecție fiscală sunt mici erori de tehnoredactare în numerotarea anexelor însă acestea nu sunt în măsură să modifice starea de fapt constatată la contribuabil, care a generat determinarea

obligatiilor de plata suplimentare. Cheltuielile cu combustibilii se reflecta in Anexa, luna decembrie 2010 fiind prima luna supusa inspectiei fiscale din punct de vedere al TVA si nu luna ianuarie 2010 - cum in mod eronat s-a redactat in Raportul de inspectie fiscala - aspect care se poate identifica si în Anexa coloana 11 la RIF, unde pentru perioada ianuarie 2010 - noiembrie 2010 la rubrica TVA este înscrisa valoarea zero. La intocmirea Anexei s-a luat în considerare si informatiile din „Situatie consumuri ” pusa la dispozitie de Societatea X.

Mentionam ca erorile materiale reprezentand greseli de redactare, omisiuni sau mentiuni gresite din actele administrative fiscale pot fi indreptate de organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.[...]

(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil/plătitor, organul fiscal procedează astfel:

a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;

b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(5) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.”

Avand in vedere ca erorile materiale din Raportul de inspectie fiscala, la care face referire societatea contestatoare, nu sunt de natura sa atraga nulitatea actului administrativ fiscal si nu privesc fondul cauzei, nu au relevanta in solutionarea contestatiei, aceste erori urmand a fi indreptate de organul de inspectie fiscala , in conditiile prevederilor legale mai sus enuntate.

3.Cu privire la sustinerile societatii contestatoare cu privire la neidentificarea unor valori in Anexa , preluate in raportul de inspectie fiscala, mentionam:

Anexa la Raportul de inspectie fiscala, reprezinta” Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului”.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organele de inspectie fiscala specifica faptul ca sumele inscrise in Anexa la Raportul de inspectie fiscala, au fost determinate în baza situatiilor intocmite in timpul controlului, urmare analizei actelor/documentelor contabile prezentate de contribuabil si la o analiza mai atenta se pot identifica sumele determinate, astfel cum sunt redate in Raportul de inspectie fiscala.

Verificand datele din Anexa la Raportul de inspectie fiscala si Raportul de inspectie fiscala se retine ca in baza datelor din aceasta anexa, organele de inspectie fiscala au analizat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilii.

In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala precizeaza ca “in anumite perioada s-au decontat cheltuieli pentru deplasari interoras pentru toate cele trei autovehicule pe care le-a exploatat societatea verificata” si prezinta spre exemplificare

numarul de kilometrii pentru care s-au decontat combustibili, pe perioada verificata, date preluate din Anexa .

Prin urmare datele din anexa reprezentand " Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului", se regasesc in Raportul de inspectie fiscala, astfel ca afirmatia societatii contestatoare este nereala.

4.In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia datele/sumele din Anexa trebuiau sa se regaseasca/ sa fie preluate in mod obligatoriu si in Anexa mentionam:

Dupa cum am aratat si mai sus in anexa " Situatia privind kilometrii inregistrati in foile de parcurs pe traseele analizate in timpul controlului" la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentati kilometri parcursi de vehiculele pe fiecare vehicul in parte si anume , pe perioada ianuarie 2010-martie 2013, situatie intocmita in baza documentelor si informatiilor prezentate de societate in timpul controlului.

In Anexa la Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au prezentat Km inregistrati pentru vehiculele cu numerele pe perioada 01.01.2010-31.12.2010, 01.01.2011-31.12.2011, 01.01.2012-31.12.2012 respectiv 01.01.2013-31.03.2013" precum si norma de consum, pretul mediu al combustibilului si valoarea acestuia , precum si cheltuielile nedeductibile cu combustibilul pe fiecare an si TVA aferenta.Se retine, ca numarul de km au fost preluati din Anexa , pentru fiecare vehicul in parte, in fiecare luna din perioada verificata, astfel ca afirmatia societatii contestatoare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca:

"De subliniat faptul ca in timpul controlului s-au analizat in vederea stabilirii limitelor deductibile, numai consumurile de combustibili strict pe ruta.. si retur, in situatiile in care din foile de parcurs nu rezultau si deplasari la obiectivele de lucru, precum si deplasari interoras, in situatiile in care din foile de parcurs rezultau consumuri pe cele doua/trei autovehicule iar aprovizionarile/livrarile inregistrate in perioadele respective nu sunt de natura sa justifice utilizarea concomitenta a acestora, cu atat mai mult cu cat din foile de parcurs nu rezulta scopul si locul deplasarilor, informatii minimale care trebuiau inscrise in foile de parcurs."

In conditiile in care societatea nu a justificat cu documente diferenta de kilometri parcursi de vehiculele in cauza, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au acordat, partial, deductibilitate cheltuielilor cu combustibilul si TVA aferenta pe perioada verificata.

5.Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile legale privind TVA pe perioada ianuarie 2012-iunie 2012, in sensul ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile art.145¹ din Codul fiscal, aplicabile perioadei 01.07.2012-31.03.2013, fara a tine cont de prevederile art.145¹ din Cod, aferente perioadei ianuarie 2012-iunie 2012, mentionam:

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca prevederile legale aplicabile în perioada ianuarie 2012 - martie 2013, respectiv art. 145¹ alin. (1) din Codul Fiscal, nu sunt preluate de organele de inspectie fiscala ca citat din lege, ci sunt adaptate situatiei de fapt constatata la contribuabil, in legatura cu scopul în care au fost utilizate vehiculele în cauza.

De precizat ca utilizarea de catre organele de inspectie fiscala a sintagmei „în cazul în care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitati economice” nu contravine prevederilor

legale mentionate si nu schimba, in fapt, incadrarile legale aplicabile, potrivit carora „în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, (...) se deduce (..) 50% din taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile” - în temeiul carora s-a determinat, în mod corect, deductibilitatea TVA aferenta combustibililor utilizati pentru cele doua autovehicule, în perioada verificata.

In fapt, cu sau fara sintagma „*exclusiv în scopul activitatii economice*”, prevederile legale mentionate in raportul de inspectie fiscala sunt cele aplicabile în perioada ianuarie - iunie 2012, ca atare în timpul controlului s-a analizat deductibilitatea TVA din punct de vedere al caracteristicilor vehiculelor, din moment ce textul de lege prevede fara echivoc faptul ca “*se deduce (..) 50% din taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile*”, nefiind astfel relevanta utilizarea cuvantului „*exclusiv*”.

Drept urmare, este de precizat faptul ca în perioada în care s-a dedus TVA aferenta combustibililor utilizati pentru cele doua autovehicule cu caracteristicile mentionate in lege si identificate in fapt, prevederile legale aplicabile, respectiv art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, se refereau la deducerea în cota de 50% a TVA aferenta combustibililor, atat în perioada ianuarie - iunie 2012, cat si în perioada iulie 2012 - martie 2013.

6.Referitor la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile legale privind impozitul pe profit pe perioada ianuarie 2012-iunie 2012, in sensul ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, aplicabile perioadei 01.07.2012-31.03.2013, fara a tine cont de prevederile art.21.alin.(4) lit.t) din Cod, aferente perioadei ianuarie 2012-iunie 2012, mentionam:

In ceea ce priveste impozitul pe profit este de subliniat faptul ca prevederile legale aplicabile în perioada ianuarie 2012 - martie 2013, respectiv art. 21 alin. (4) lit t) din Codul Fiscal, nu sunt preluate de organele de inspectie fiscala ca citat din lege, ci sunt adaptate situatiei de fapt constatata la contribuabil, in legatura cu scopul în care au fost utilizate autovehiculele in cauza.

De precizat ca, utilizarea de catre organele de inspectie fiscala a sintagmei „*in cazul in care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice*” nu contravine prevederilor legale mentionate si nu schimba, în fapt, incadrarile legale aplicabile, potrivit carora, la calculul profitului impozabil nu sunt deductibile „*50% din cheltuielile privind combustibilul respectiv „50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice (...)*” pentru vehiculele rutiere avand caracteristicile descrise în lege, în temeiul carora s-a determinat, in mod corect, deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilii utilizati pentru cele doua autovehicule, în perioada vizata.

In fapt, cu sau fara sintagma „*exclusiv în scopul activitatii economice*”, prevederile legale mentionate in raportul de inspectie fiscala sunt cele aplicabile în perioada ianuarie - iunie 2012, ca atare în timpul controlului s-a analizat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilii din punct de vedere al caracteristicilor autovehiculelor, nefiind astfel relevanta utilizarea cuvantului „*exclusiv*”.

Drept urmare, este de precizat faptul ca în perioada in care s-au inregistrat cheltuieli cu combustibilii utilizati pentru cele doua autovehicule cu caracteristicile mentionate in lege si identificate in fapt, prevederile legale aplicabile, respectiv art. 21 alin.

(4) lit. t) din Codul fiscal, se refera la deductibilitatea acestor cheltuieli în cota de 50%, atat în perioada ianuarie - iunie 2012 cat si în perioada iulie 2012 - martie 2013.

Prin urmare argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala in conditiile in care acestea nu sunt insotite de documente justificative asa cum prevede legea, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel ca vor fi respinse.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA ;

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA ;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.