

DECIZIA NR. 1360/2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L. – în insolvență
din mun. X, județul x, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov
sub nr. 14825/15.05.2018 și 14976/16.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. FN/FD, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14825/15.05.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/5P3/2004, având domiciliul fiscal în mun. X , str. Negoiu nr. 47, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2519/07.05.2018, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.02.2018 și **are ca obiect suma totală de C lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.**

Totodată, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14976/16.05.2018, Serviciul Fiscal Municipal X sesizează cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., având ca obiect **accesoriile în sumă totală de A lei** stabilite în sarcina societății prin *Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018.*

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018 și Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, respectiv **13.03.2018 și 26.03.2018**, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei și datele de **27.04.2018 și 07.05.2018** la care au fost depuse la Oficiul poștal contestațiile, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicurile cu care au fost transmise contestațiile.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- D.G.R.F.P. Brașov, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. Brașov, se va proceda la conexasia dosarelor.

Contestațiile sunt formulate prin avocat IG, la dosar fiind anexate în original Împuternicirile avocațiale seria X nr. 251/150401/2018 din 19.04.2018 și din 04.05.2018 și prezintă semnătura acestuia în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin avocat.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 2519/07.05.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.02.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/28.02.2018, solicitând desființarea acesteia pentru suma totală de C lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.

Totodată, prin contestația înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal X sub nr. 9304/09.05.2018, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, emisă de S.F.M. X, solicitând anularea acesteia cu privire la suma totală de A lei, din care:

- dobânzi aferente impozitului pe profit D1 lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit P1 lei;
- dobânzi aferente TVA D2 lei;
- penalități de întârziere aferente TVA P2 lei.

I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale, în dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:

I.1.1. În legătură cu respingerea parțială de la deducibilitate a cheltuielilor privind consumul de combustibil, cu reparațiile și cu amortizarea pentru mijloacele de transport și a TVA aferentă, petenta apreciază că nu este legală deoarece mijloacele de transport au fost utilizate 100%, direct sau indirect, la realizarea veniturilor impozabile și consideră că acestea sunt deductibile în același procent.

I.1.2. Referitor la aprecierea organelor de control că diferența dintre stocul scriptic de marfă și cel factual reprezintă o lipsă din gestiune, care a fost interpretată din punct de vedere fiscal ca fiind venituri neînregistrate în evidența contabilă și nedeclare, contestatoarea incriminează că echipa de inspecție nu a ținut cont de faptul că, fiind vorba de produse alimentare, care au un grad ridicat de perisabilitate, aceste produse sunt supuse alterării dacă nu sunt valorificate în termenele de garanție și au de asemenea un risc mare de sustragere atât de către lucrătorii gestionari cât și de către clienți. Petenta învederează că în perioada 2012-2017 nu s-a înregistrat nicio scădere din gestiune de mărfuri alterate sau degradate în timpul manipulării, depozitării sau vânzării, a celor cu termen de valabilitate expirat și a celor furate.

Societatea precizează că organul de inspecție nu a ținut cont de prevederile HG 1569/2002 pentru aprobarea normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, și afirmă că și în cazul în care ar fi fost vorba despre un venit neînregistrat, acesta trebuie să fie corect și legal determinat, pe bază de probe clare.

I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii, societatea precizează că Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/28.02.2018 și Decizia de impunere nr. F-X/28.02.2018, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de C lei au fost atacate cu contestație și consideră că această sumă, pentru care au fost calculate accesoriile contestate nu este certă și exigibilă.

Societatea consideră că se impune anularea Deciziei A/21.03.2018 întrucât accesoriile aferente obligațiilor fiscale pot fi calculate doar în condițiile în care acestea sunt certe și exigibile, ceea ce presupune soluționarea definitivă și irevocabilă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. 67/13.03.2018.

II.1. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea

de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL un impozit pe profit în sumă totală de 1 lei, perioada verificată fiind 01.01.2012-30.09.2017 și TVA în sumă de T lei, perioada verificată fiind 01.12.2012-30.P3.2017.

II.1.1. Conform celor consemnate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.02.2018, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, SC X SRL are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun” CAEN 47P3, iar în perioada verificată a desfășurat efectiv activitate de comerț cu amănuntul cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun, prin intermediul punctelor de lucru situate în X, jud. X.

Organele de control precizează că societatea a făcut obiectul unui control operativ și inopinat efectuat de inspectori din cadrul DRAF 7 Z, fiind întocmit Procesul verbal nr. 14P33/15.P3.2017, în care aceștia rețin următoarele:

- La punctul de lucru al SC X SRL din localitatea X str. Hurezului nr. 6B a fost efectuat un control operativ/inopinat, ocazie cu care s-a apreciat că valoarea efectivă a mărfurilor deținute în stoc este mult inferioară valorii stocului înregistrat în evidențele contabile, drept pentru care s-a dispus măsura inventarierii stocului la fiecare punct de lucru. Urmare a inventarierilor efectuate la toate cele 5 magazine și în cele două depozite ale societății, a rezultat un stoc faptic de mărfuri în valoare de B1 lei, rezultând o diferență față de stocul scriptic de B2 lei.
- Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, „inventarierea a fost efectuată doar parțial, mărfurile nefiind inventariate în perioada 2012-2016”. Acesta mai precizează că minusul în inventar „provine din neexecutarea inventarelor, perisabilități constatate în decursul a 13 ani, furturi din magazine sau poate din greșeli contabile”. Societatea nu a prezentat procese verbale privind deprecierea mărfurilor, procese verbale de imputare a minusurilor de inventar sau procese verbale de predare spre distrugere a mărfurilor deoarece conform celor susținute de reprezentantul societății acestea nu au fost întocmite.
- Conform explicațiilor scrise date de reprezentanta societății care răspunde de conducerea contabilității, „pentru perioada 2012- iulie 2017 s-au efectuat inventarierea anuale în baza OMFP 2861/2009. Rezultatele inventarierii au fost consemnate și valorificate. În urma efectuării inventarierilor anuale s-au întocmit procese verbale de încheiere a inventarierii”. Aceasta mai precizează că nu are cunoștință să fi fost constatate minusuri în inventar și că are cunoștință despre două situații de furt.
- Urmare a verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au constatat:
 - Existența unui minus în gestiunea stocului de marfă;
 - Inexistența unor documente justificative privind mărfurile distruse, expirate, sustrase, în baza cărora să fie descărcate mărfurile din gestiune;
 - Stocul de marfă este format în cea mai mare parte din produse alimentare cu termen de valabilitate redus (produse din carne, ouă, produse congelate);
 - Creșterea scriptică nejustificată a stocurilor de mărfuri;
 - Profit practic inexistent raportat la cifra de afaceri;
 - Creșterea sumelor de bani acordate sub formă de împrumuturi societății verificate;
 - Sumele de bani împrumutate societății nu sunt justificate de asociatul acesteia prin venituri declarate.

Inspectorii antifraudă au concluzionat că mărfurile lipsă din gestiune au fost în fapt comercializate fără a fi înregistrate în evidența contabilă venituri iar sumele de bani obținute din vânzarea lor au fost reintroduse în circuitul economic prin împrumuturi acordate societății de către asociatul acesteia.

În urma verificărilor au fost determinate **venituri totale neînregistrate** în evidența contabilă în perioada 2012-30.06.2017 în sumă de **B3 lei** cu **TVA** aferentă în sumă de **T1 lei**. Totodată, organele de control au determinat adaosul comercial și impozitul pe profit aferent fiecărui an în parte, fiind calculat un **impozit pe profit suplimentar** în sumă totală de **1 lei**

(I2 lei în 2012+ I3 lei în 2013+ I4 lei în 2014+ I5 lei în 2015+I6 lei în 2016+ I7 lei în perioada ian. 2017-iunie 2017).

II.1.2. În perioada verificată societatea a dedus integral cheltuielile cu amortizarea, cu combustibilul, reparațiile auto precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției și întreținerii autovehiculelor cu o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, dar nu a justificat utilizarea exclusivă a acestora în scopul activității generatoare de venituri impozabile/ operațiuni taxabile.

Drept urmare, în urma verificărilor au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli și TVA aferentă, astfel:

A) COMBUSTIBIL

Societatea a înregistrat în evidența contabilă consumurile de combustibil achiziționat după cum urmează:

- în 2012 valoarea de B4 lei, din care în decembrie 2012 suma de B5 lei, cu TVA T2 lei;
- în 2013 valoarea de B6 lei, cu TVA T3 lei;
- în 2014 valoarea de B7 lei, cu TVA T4 lei;
- în 2015 valoarea de B8 lei, cu TVA T5 lei;
- în 2016 valoarea de B9 lei, cu TVA T6 lei;
- în perioada 01.01-30.09.2017 valoarea de B10 lei, cu TVA T7 lei;
- în oct. 2017 valoarea de BP3 lei, cu TVA T8 lei;
- nov. 2017 valoarea de B12 lei, cu TVA T9 lei.

Întrucât societatea nu a făcut dovada utilizării combustibilului achiziționat și înregistrat în evidența contabilă în folosul exclusiv al activității societății, echipa de control a procedat calcularea mediei combustibilului utilizat de un vehicul, acordând drept de deducere integrală pentru acelea ce nu se încadrează la limitarea prevăzută de lege, concomitent cu limitarea cu 50% a TVA - pentru autovehiculele rutiere menționate la art. 145¹, respectiv art. 298 din Codul fiscal, stabilind cheltuieli nedeductibile cu combustibilul în sumă totală de **T20 lei** și TVA nedeductibilă în sumă de **T10 lei**.

B) PIESE ȘI REPARAȚII AUTO

În urma controlului s-a constatat faptul că societatea a dedus cheltuieli, respectiv TVA aferentă, pentru achiziția de piese și reparații auto în baza facturilor primite de la diverși furnizori, care nu conțin informații referitoare la tipul autovehiculului pentru care s-a efectuat achiziția de piese/reparații auto, organul de control neputând identifica/aloca aceste achiziții mijloacelor de transport deținute în proprietatea acesteia. Prin urmare echipa de inspecție fiscală a procedat la limitarea acestor cheltuieli, precum și a TVA aferentă, stabilind cheltuieli fără drept de deducere în sumă totală de **B17 lei** și TVA nedeductibilă în sumă de **T12 lei**.

C) AJUSTARE TVA LA AUTOTURISMELE ACHIZIȚIONATE

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a achiziționat intracomunitar 3 autoturisme după cum urmează:

- în luna ianuarie 2014 - în baza facturii VRGF 14500030/10.01.2014 în valoare de B20 euro (B21 lei), emisă de AR GmbH Germania (DEX) a achiziționat un BMW 520 Limousine data fabricației 08.04.2013, înregistrat în contul 2133, pentru care a dedus și colectat concomitent TVA în sumă de T21 lei Autoturismul a fost vândut în 2014 conform facturii 107/02.06.2014 în valoare de BD3 lei cu TD3 lei TVA;
- în luna aprilie 2014 - în baza facturii 369535/24.04.2014 în valoare de B23 euro (B24 lei) emisă de RA GmbH Germania (DE X) a achiziționat un BMW X6 Drive Sport Edition, data fabricației 01.03.2013, înregistrat în contul 2133, pentru care a dedus și colectat concomitent TVA în sumă de T17 lei. Autoturismul a fost vândut în 2015 conform facturii WST 137/P3.05.2015 în valoare de B25 lei cu TVA T23 lei;
- în luna februarie 2015 - în baza facturii 988806/12.02.2015 în valoare de B26 euro (B27 lei) emisă de ABA GmbH Austria (ATU X) a achiziționat un Volvo S 60 data fabricației 20P3, înregistrat în contul 2133, pentru care a dedus și colectat

concomitent TVA în sumă de T18 lei. Autoturismul a fost vândut în 2017 conform facturii WST 1239824/P3.08.2017 în valoare de B28 lei cu TVA T24 lei.

Întrucât societatea nu a justificat utilizarea autoturismelor în folosul exclusiv al activității desfășurate, echipa de control a procedat la limitarea la 50% a taxei deduse la achiziția autovehiculelor, stabilind TVA fără drept de deducere în sumă totală de **T19 lei**.

D) AMORTIZARE

În urma inspecției fiscale s-a constatat că societatea a dedus în mod nejustificat cheltuieli cu amortizarea autovehiculelor în sumă de **B29 lei**, respectiv: cheltuieli peste limita prevăzută pentru calculul amortizării lunare în cazul autoturismelor, în sumă de 1.500 lei/lună (prevăzută prin OUG nr. 8 din 2013), cheltuieli cu amortizarea unor autovehicule ce nu au legătură cu activitatea societății și nu concură la realizarea de venituri/operațiuni taxabile (ATV Suzuki LTA), precum și cheltuieli cu amortizarea pentru autovehicule ce fuseseră între timp vândute.

Astfel, organele de control au respins la deducere cheltuieli cu amortizarea mijloacelor de transport și cu achiziția de bunuri/servicii necesare utilizării și întreținerii autoturismelor în sumă totală de B30 lei (T20+ B17+ B29 lei), pentru care au determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de 18 lei**.

II.1.3. În perioada verificată, societatea a efectuat achiziții de bunuri pentru care nu a justificat utilizarea în scopul activității economice și a obținerii de venituri/operațiuni taxabile cu drept de deducere. În urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile cheltuielile generate de aceste achiziții, în sumă de B31 lei, pentru care s-a determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de 19 lei**, precum și TVA aferentă, în sumă de **T25 lei**.

II.1.4. În luna octombrie 2015 societatea a înregistrat în contul 2P3 suma de B32 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de T26 lei, în baza facturii nr. 45/21.10.2015, emisă de SC NW SRL, în care este înscrisă contravaloare conform contract nr. 29/20.10.2015 așezare covor asfaltic incintă curte hală.

Societatea a prezentat contractul nr. 29/20.10.2015 al căruia obiectul îl constituie efectuarea de către prestator a lucrărilor de asfaltare incintă curte hală, covor mixtură asfaltică, pe o durată de 30 zile, valoarea contractului fiind de B33 lei, cu TVA inclusă.

Organele de control precizează că societatea nu a prezentat devizul/oferta încheiat cu furnizorul menționat și nicio situație de lucrări aferentă, din care să rezulte efectiv suprafața asfaltă și locul exact în care a fost prestat serviciul, prețul /mp, materialele, utilaje, transport, precum și manopera aferentă.

În explicațiile formulate în scris de reprezentantul societății, acesta declară că suprafața reală a lucrărilor de asfaltare este de 1050 mp, iar locul unde aceasta s-a efectuat este șos. Hurezului nr. 6B. Pentru spațiul din X, str. Hurezului nr. 6B, jud. X, societatea a încheiat cu persoanele fizice M Laurențiu și Carmen contractul de comodat imobiliar nr. 1/01.08.2015, potrivit căruia primește cu titlu gratuit, începând cu data de 01.08.2015, pe durată nedeterminată, folosința unei suprafețe totale de 1.045 lei mp, din care 594 mp construcții și 451 mp curte, pentru a fi utilizat de către aceasta pentru desfășurarea activității.

Conform extrasului de Carte Funciară aferent imobilelor înscrise sub nr. X situate în X, str. Hurezului nr. 6B, jud. X, la această adresă comandanții dețin în coproprietate teren în suprafață totală de 7.898 mp, din care curți terenuri 1.045 mp, teren arabil 6.853 mp și hală în suprafață de 594 mp (compusă din 2 birouri, 2 vestiare, 3 grupuri sanitare, spații industriale).

Deoarece, conform contractului de comodat, suprafața de teren pusă la dispoziția societății este de 451 mp, iar reprezentantul societății a afirmat în scris că suprafața asfaltată de SC NW SRL este de 1050 mp, organele de control au recalculat TVA deductibilă proporțional cu suprafața pusă la dispoziție prin contractul de comodat (42,95%), și au determinat TVA fără drept de deducere în sumă de **T27 lei** (57,05%).

II.1.5. Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de T28 lei înscrisă în factura emisă de SC NW SRL reprezentând contravaloare prestări servicii plombare conform contract nr. 35/05.04.2016- pătură asfaltică.

Societatea a prezentat contractul nr. 35/05.04.2016, potrivit căruia obiectul contractului îl reprezintă lucrări de asfaltare, reparație incinta societății (..) din str. Hurezului nr. 6B, X, jud X, pe o durată de 30 zile de la data încasării avansului, valoarea contractului fiind de B34 lei, cu TVA inclusă.

Deoarece societatea nu a prezentat devizul/oferta încheiat cu furnizorul menționat și nicio situație de lucrări aferentă facturii, din care a rezulte efectiv suprafața reparată și locul exact în care serviciul a fost prestat raportat la terenul existent, prețul/mp, materialele, utilaje, transport, precum și manopera aferentă, TVA în sumă de **T28 lei** a fost respinsă la deducere.

II.1.6. În perioada 01.12.2012-28.02.2015 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC AI SRL, reprezentând contravaloare chirie spațiu situat în str. Nicolae Bălcescu nr. 27, X, jud X, dar nu a prezentat notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. (2), lit e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, depusă de furnizor la organul fiscal teritorial, fapt pentru care echipa de control a considerat nedeductibilă taxa în sumă totală de **T29 lei**.

În urma inspecției fiscale a fost determinat impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **I lei** (I1 lei+ I8 lei+ I9 lei) și TVA suplimentară pentru perioada 12/2012 - P3/2017 în sumă totală de **T lei** (T1 lei + T10 lei + T12 lei + T19 lei + T25 lei + T27 lei +T28 lei + T29 lei)

II.2. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, Serviciul Fiscal Municipal X a calculat în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă totală de A lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente obligațiilor principale stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/28.02.2018.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-X/28.02.2018

III.1.1. În ceea ce privește suma de C1 lei, din care:

- I1 lei impozit pe profit
- T1 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele abilitate, este dacă în mod legal organele de control au determinat în sarcina SC X SRL aceste obligații fiscale, în condițiile în care contribuabila nu aduce documente suplimentare în susținerea cauzei iar argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, SC X SRL a făcut obiectul unui control operativ și inopinat efectuat de inspectori din cadrul DRAF 7 Z, fiind întocmit Procesul verbal nr. 14P33/15.P3.2017, în care se rețin următoarele:

- La punctul de lucru al SC X SRL din localitatea X str. Hurezului nr. 6B a fost efectuat un control operativ/ inopinat, ocazie cu care s-a apreciat că valoarea efectivă a mărfurilor deținute în stoc este mult inferioară valorii stocului înregistrat în evidențele contabile, drept pentru care s-a dispus măsura inventarierii stocului la fiecare punct de lucru. Urmare a inventarierilor efectuate la toate cele 5 magazine și în cele două depozite ale societății, a rezultat un stoc faptic de mărfuri în valoare de B1 lei, rezultând o lipsă totală

la inventar de B2 lei (B35 lei din gestiunea magazine, la preț de vânzare cu amănuntul, B36 lei din depozitul Hurezului, la preț de achiziție și B37 lei din depozitul Uniune, la preț de achiziție).

- Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, „inventarierea a fost efectuată doar parțial, mărfurile nefiind inventariate în perioada 2012-2016”. Acesta mai precizează că minusul în inventar „provine din neexecutarea inventarelor, perisabilități constatate în decursul a 13 ani, furturi din magazine sau poate din greșeli contabile”. Societatea nu a prezentat procese verbale privind deprecierea mărfurilor, procese verbale de imputare a minusurilor de inventar sau procese verbale de predare spre distrugere a mărfurilor deoarece conform celor susținute de reprezentantul societății acestea nu au fost întocmite.
- Conform explicațiilor scrise date de reprezentanta societății care răspunde de conducerea contabilității, „pentru perioada 2012- iulie 2017 s-au efectuat inventarierea anuale în baza OMFP 2861/2009. Rezultatele inventarierii au fost consemnate și valorificate. În urma efectuării inventarierilor anuale s-au întocmit procese verbale de încheiere a inventarierii”. Aceasta mai precizează că nu are cunoștință să fi fost constatate minusuri în inventar și că are cunoștință despre două situații de furt.
- Urmare a verificărilor efectuate, inspectorii antifraudă au constatat:
 - Existența unui minus în gestiunea stocului de marfă;
 - Inexistența unor documente justificative privind mărfurile distruse, expirate, sustrase, în baza cărora să fie descărcate mărfurile din gestiune;
 - Stocul de marfă este format în cea mai mare parte din produse alimentare cu termen de valabilitate redus (produse din carne, ouă, produse congelate);
 - Creșterea scriptică nejustificată a stocurilor de mărfuri;
 - Profit practic inexistent raportat la cifra de afaceri;
 - Creșterea sumelor de bani acordate sub formă de împrumuturi societății verificate de către asociatul societății;
 - Sumele de bani împrumutate societății nu sunt justificate de asociatul acesteia prin venituri declarate.

Drept urmare, inspectorii antifraudă au concluzionat că mărfurile lipsă din gestiune au fost în fapt comercializate fără a fi înregistrate în evidența contabilă venituri iar sumele de bani obținute din vânzarea lor au fost reintroduse în circuitul economic prin împrumuturi acordate societății de către asociatul acesteia.

În urma verificărilor efectuate, având în vedere constatările inspectorilor antifraudă și documentele prezentate de societate la control, inspectorii fiscali au determinat **venituri totale neînregistrate** în evidența contabilă în perioada 2012- 30.06.2017 în sumă de **B3 lei**, cu **TVA** aferentă în sumă de **T1 lei**, **apreciind că lipsa din gestiune** a fost cauzată de vânzarea de bunuri fără înregistrarea veniturilor în evidența contabilă și fără declararea acestora. Totodată, organele de control au determinat adaosul comercial și impozitul pe profit aferent fiecărui an în parte, și raportat la acesta au determinat un **impozit pe profit suplimentar** în sumă totală **de 11 lei** (12 lei în 2012+ 13 lei în 2013+ 14 lei în 2014+ 15 lei în 2015+16 lei în 2016+ 17 lei în perioada ian. 2017- iunie 2017).

În contestația formulată, societatea învederează că echipa de inspecție nu a ținut cont de faptul că prin punctele sale de desfacere au fost comercializate în principal produse alimentare, care au un grad ridicat de perisabilitate, și nici de faptul că aceste produse sunt supuse alterării dacă nu sunt valorificate în termenele de garanție și că au un risc mare de sustragere atât de către lucrătorii gestionari cât și de către clienți.

Totodată, petenta incriminează că organul de inspecție nu a ținut cont de prevederile HG 1569/2002 pentru aprobarea normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri, și afirmă că și în cazul în care ar fi fost vorba despre un venit neînregistrat, acesta trebuie să fie corect și legal determinat, pe bază de probe clare.

În drept, în speța analizată sunt incidente următoarele prevederi legale:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

“Art. P3 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

art. 19 Reguli generale

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

HG 44/2004 Norme metodologice de aplicare a Legii 571/2003:

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

Legea D37/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare de la 01.01.2016

art. P3 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

HG 1/2016 Normele metodologice de aplicare a Legii D37/2015:

5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Potrivit prevederilor art. P3 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. P3 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice

operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În speță, se reține că în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că există neconcordanțe mari între cantitățile de mărfuri înregistrate în evidențele societății și marfa care se regăsește efectiv în stoc, fiind determinat un minus de inventar în sumă de B2 lei.

Totodată, Codul fiscal prevede că profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

În materia TVA sunt incidente prevederile Titlului VI –Taxa pe valoarea adăugată din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, unde se specifică:

“art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(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.

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

art.134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Art.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

[...]

g) livrarea următoarelor bunuri:

1. toate sortimentele de pâine, precum și următoarele specialități de panificație: cornuri, chifle, batoane, covrigi, minibaghete, franzeluțe și împletituri, care se încadrează în grupa produse de brutărie la codul CAEN/CPSA 1071;

2. făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de secară, care se încadrează la codul CAEN/CPSA 1061;

3. *triticum spelta*, grâu comun și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și seară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012".(în vigoare de la 1 septembrie 2013)
[...]

g) *livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC din anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1.101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014, corespunzătoare acestor bunuri; (în vigoare de la 01.06.2015)*

Dispozițiile articolelor antecitate din Titlului VI –Taxa pe valoarea adăugată, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au fost menținute și în Legea D37/2015 privind Codul fiscal, care prevede că:

art. 280 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(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. 326 alin. (1).

(4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

art. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;

Din analiza documentelor din dosarul contestației organul de soluționare reține că la solicitarea inspectorilor antifraudă, societatea a efectuat inventarierea produselor comercializate din toate gestiunile, și că nu contestă existența lipsei din gestiune în sumă totală de B2 lei, stabilit de inspectorii fiscali.

Referitor la această lipsă din gestiune, petenta susține că reprezintă „perisabilități constatate în decursul a 13 ani, furturi din magazine sau poate din greșeli contabile” dar nu a prezentat în susținerea celor afirmate niciun document justificativ.

Totodată, în contestația formulată, societatea învederează că echipa de inspecție nu a ținut cont de faptul că prin punctele sale de desfacere au fost comercializate în principal produsele alimentare, care au un grad ridicat de perisabilitate, de faptul că aceste produse sunt supuse alterării dacă nu sunt valorificate în termenele de garanție și că au un risc mare de sustragere atât de către lucrătorii gestionari cât și de către clienți, respectiv că nu a ținut cont de prevederile HG 1569/2002 pentru aprobarea normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri.

Referitor la această afirmație a contestatarii, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și probat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate. Aceste prevederi trebuie interpretate în sensul că este obligatoriu a se întocmi documente justificative pentru orice operațiune economico-financiară, răspunderea fiind angajată și atunci când persoanele responsabile nu întocmesc documente la momentul efectuării unei operațiuni.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut în Ordinul 3512/2008 în vigoare până la 31.12.2015, respectiv în Ordinul 2634/2015 în vigoare de la 01.01.2016, care sunt elementele principale pe care trebuie să le conțină un document pentru a avea calitatea de document justificativ, respectiv:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

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

Astfel, referitor la afirmația petentei că în perioada 2012-2017 nu s-a înregistrat nicio scădere din gestiune de mărfuri alterate sau degradate în timpul manipulării, depozitării sau

vânzării, a celor cu termen de valabilitate expirat și a celor furate, se reține că aceasta nu a prezentat organelor de control niciun document justificativ din care să reiasă că au fost constatate astfel de mărfuri și s-a omis înregistrarea lor, susținerea nefiind în niciun fel probată deși în conformitate cu dispozițiile art. 73 din Legea 207/2015, care prevede că *“art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(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.”, contribuabilul avea această obligație.

Mai mult, se reține că reprezentantul societății a afirmat că în perioada 2012- august 2017 nu a întocmit niciun proces verbal privind marfa deteriorată/expirată/depreciată/perisabilă, procese verbale de imputare a minusurilor, doar din luna septembrie 2017 fiind înregistrate în evidențele financiar contabile astfel de documente. Totodată societatea a efectuat parțial inventarierea, respectiv nu a prezentat la control documente care să probeze efectuarea inventarierii în perioada 2012-2016. Astfel, chiar și în condițiile în care ar fi constatată mărfuri deteriorate/depreciate/expirate, se reține că societatea nu avea drept de deducere pentru acestea decât dacă întocmea documente justificative conform prevederilor legale.

În drept, referitor la pierderile privind bunurile perisabile, art. 21 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal prevede că:

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

[...]
d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”

Astfel, din punct de vedere fiscal, perisabilitățile sunt deductibile în limitele prevăzute de actele normative în materie iar actul normativ care reglementează limitele maxime ale perisabilităților și condițiile ca pierderile să fie încadrate la perisabilități este Hotărârea Guvernului nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare (dată în aplicarea prevederilor art. 21 alin. (3) lit. d) din Legea 571/2003), care prevede:

„Art. 1 - Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghetare, topire, oxidare, aderare la peretii vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngrosare, împrăștiere, fărâmitare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Art. 2 - Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Art. 4 - Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.

*Art. 6 - Perisabilitățile pot fi acordate **numai** după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.*

Art. 7 - Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

Art. 9 - Limitele maxime de perisabilitate în timpul transportului se aplică o singură dată pentru cantitățile de marfă efectiv intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Art. P3 - Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.”

Conform celor mai sus citate, perisabilitățile trebuie să fie înregistrate în baza unor documente justificative întocmite în funcție de operațiunea în urma căreia au fost constatate, respectiv:

- pentru transport – în baza Notei de recepție și constatare a diferențelor;
- pentru depozitare – în baza Procesului verbal de inventariere;
- pentru manipulare și livrare – în baza documentului care atestă livrarea și a documentului din care să rezulte condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Se constată că normele de scăzământ **nu se aplică anticipat**, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora și că normele de scăzământ **nu se aplică automat**, cotele procentuale legale stabilite fiind maxime, dar se acordă numai până la nivelul minusului **constatat efectiv**. De asemenea, legiuitorul a prevăzut că nu se pot acorda perisabilități în cazurile și în măsura în care lipsurile la inventar provin din sustragerea, alterarea sau degradarea mărfurilor, din vina gestionarului.

Astfel, se reține că prin HG 831/2004 au fost trasate limitele maxime pentru perisabilități, acestea nereprezentând valori absolute, în fapt nivelul perisabilității trebuind a fi constatat efectiv, și pot fi acordate NUMAI după verificarea faptică și stabilirea lor prin cântărire, numărare, măsurare, partea care depășește cota legală fiind nedeductibilă fiscal. De asemenea se reține că managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice trebuie să aprobe perisabilitățile și că nu constituie perisabilități pierderile produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate.

Referitor la susținerea petentei că bunurile comercializate au un risc mare de sustragere atât de către lucrătorii gestionari cât și de către clienți, se reține că prin HG 831/2004 s-a statuat că nu constituie perisabilități iar la art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal legiuitorul a prevăzut că:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

Astfel, referitor la precizarea petentei că în perioada 2012-2017 nu s-a înregistrat nicio scădere din gestiune de mărfuri alterate sau degradate în timpul manipulării, depozitării sau vânzării, a celor cu termen de valabilitate expirat și a celor furate, se reține că ar fi putut înregistra astfel de cheltuieli NUMAI dacă ar fi deținut document justificativ întocmit conform prevederilor legale, situație în care nu se află petenta, ea însăși recunoscând că „În perioada 2012-august 2017 societatea nu a întocmit nici un proces verbal privind marfa deteriorată/expirată/depreciată/perisabilă , nici procese verbale de imputare a minusurilor de inventar, de predare a mărfurilor depreciate calitativ, sau documente întocmite de organele de poliție cu privire la mărfuri și bunuri furate”.

Referitor la afirmația contestată că și în cazul în care ar fi fost vorba despre un venit neînregistrat, acesta trebuie să fie corect și legal determinat, pe bază de probe clare, se reține că aceasta nu precizează care ar fi modul de calcul corect și prevederile legale încălcate prin raționamentul organelor de control, și nici care sunt acele probe „clare” pe care organele de control nu le-au luat în considerare.

În drept, la stabilirea situației de fapt fiscale, organele de control au acționat conform dispozițiilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură, care prevede că:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. art.

55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Având în vedere că, bunurile comercializate prin punctele de desfacere ale societății sunt în general produse alimentare, cu termen redus de valabilitate, care nu pot rămâne în stoc o perioadă îndelungată, iar societatea nu a înregistrat venituri din comercializarea stocului lipsă și nici nu a probat susținerea că produsele au fost deteriorate, furate sau reprezintă pierderi neimputabile urmare a activității curente, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 19 alin. (1), art.134¹ alin. (1) și art. 134² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind impozit pe profit în cuantum de 11 lei și colectând TVA în sumă de T1 lei.

Având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate, în sumă de 11 lei și la TVA colectată în sumă de T1 lei, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

III.1.2. În ceea ce privește suma de C2 lei, din care:

- 18 lei impozit pe profit

- T30 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază integral de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achiziției de mijloace de transport 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, și a bunurilor/ serviciilor necesare exploatării și funcționării autoturismelor, în condițiile în care nu a făcut dovada că mijloacele de transport sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, în perioada verificată societatea a deținut în proprietate mai multe autoturisme, pentru care a înregistrat și dedus în proporție de 100% cheltuieli cu combustibilul și reparațiile auto, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții și achizițiilor de mijloace de transport, precum și cheltuieli cu amortizarea. Astfel, conform informațiilor furnizate în

scris de administratorul societății la solicitarea echipei de inspecție fiscală, se rețin următoarele autoturisme și persoanele ce le-au utilizat:

În anul 2012:

- autoturism BMW (achiziționat în 2007), utilizatori M Carmen, M Laurențiu;
- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010), utilizator M Laurențiu
- autoturism BMW 730D (achiziționat în 2010), utilizatori M Laurențiu, M Carmen

În anul 2013

- autoturism BMW (achiziționat în 2007), utilizatori M Laurențiu, M Carmen
- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010), utilizator M Laurențiu
- autoturism BMW 730D (achiziționat în 2010)

În anul 2014

- autoturism BMW (achiziționat în 2007), utilizatori M Laurențiu, M Carmen
- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010), utilizator M Laurențiu
- autoturism BMW 520D (achiziționat în 2014), utilizatori M Laurențiu, M Carmen
- autoturism BMW X6 SPORT EDITION (achiziționat în 2014), utilizatori M Laurențiu, M Carmen

În anul 2015

- autoturism BMW (achiziționat în 2007), utilizatori M Laurențiu, M Carmen
- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010), utilizator M Laurențiu
- autoturism BMW X6 SPORT EDITION (achiziționat în 2014), utilizatori M Laurențiu, M Carmen
- autoturism VOLVO S60 (achiziționat în 2015), utilizatori M Laurențiu, M Carmen

În anul 2016

- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010), utilizator M Laurențiu
- autoturism VOLVO S60 (achiziționat în 2015), utilizator M Laurențiu

În anul 2017

- autovehicul Suzuki 750 king (achiziționat în 2010)
- autoturism VOLVO S60 (achiziționat în 2015), utilizatori M Laurențiu, M Carmen.

Totodată, în perioada verificată societatea a achiziționat următoarele mijloace de transport și a dedus integral TVA aferentă:

- în luna ianuarie 2014, în baza facturii VRGF 14500030/10.01.2014 în valoare de B20 euro (B21 lei) emisă de ARGmbH Germania (DEX), a fost achiziționat un BMW 520 Limousine data fabricației 08.04.2013, înregistrat în contul 2133, pentru care societatea a dedus și colectat concomitent TVA în sumă de T21 lei;
- în luna aprilie 2014, în baza facturii 369535/24.04.2014 în valoare de B23 euro (B24 lei) emisă de RA GmbH Germania (DE X), a fost achiziționat un BMW X6 Drive Sport Edition, data fabricației 01.03.2013, înregistrat în contul 2133, pentru care societatea a dedus și colectat concomitent TVA în sumă de T17 lei;
- în luna februarie 2015, în baza facturii 988806/12.02.2015 în valoare de B26 euro (B27 lei) emisă de ABA GmbH Austria (ATU X), a fost achiziționat un Volvo S 60 data fabricației 20P3, înregistrat în contul 2133, pentru care societatea a dedus și colectat concomitent TVA în sumă de T18 lei.

Având în vedere că autovehiculele sus menționate sunt mijloace auto cu o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, pentru justificarea exercitării integrale a dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor cu achiziția și exploatarea acestor mijloace de transport, societatea trebuia să probeze că sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Din analiza documentelor prezentate la control și a explicațiilor furnizate de reprezentantul persoanei juridice, echipa de control a constatat următoarele:

- niciunul dintre bonurile emise de aparatele de marcat electronice fiscalizate de către unitățile de desfacere a carburanților auto, nu menționează denumirea societății, codul

de identificare al acesteia, numărul de înmatriculare al vehiculului pentru care s-a efectuat alimentarea;

- facturile emise de furnizorii de combustibili nu cuprind informații referitoare la vehiculele rutiere care au fost alimentate, astfel că societatea a înregistrat cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul;
- societatea nu completează și nu deține foi de parcurs pentru niciunul dintre autovehiculele rutiere deținute în proprietate, nu a întocmit și nu a prezentat ordine de deplasare;
- deși reprezentantul legal al societății face mențiuni referitoare la anumiți angajați care au utilizat aceste mijloace de transport, organul de control nu a putut identifica legătura între documentele analizate (bonuri de combustibili, facturile de achiziții combustibili care nu conțin informații suficiente pentru a întruni calitatea de document justificativ pentru deducerea integrală a TVA) și mijloacele de transport, astfel, achizițiile de carburanți neputând fi direct atribuibile autovehiculelor rutiere deținute în proprietatea societății.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu achiziția, exploatare și întreținerea autoturismelor prezentate mai sus nu sunt deductibile integral la calculul profitului impozabil, pe motiv că societatea nu a probat că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care autovehiculele nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de T30 lei, nefiind respectate art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 145¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel:

Referitor la cheltuiala cu combustibilul

În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența contabilă prin nota contabilă 30D3-60D3, consumurile de combustibil achiziționat după cum urmează:

- în 2012 valoarea totală de B4 lei, din care în decembrie 2012 suma de B5 lei, cu TVA T2 lei;
- în 2013 valoarea totală de B6 lei, cu TVA T3 lei;
- în 2014 valoarea totală de B7 lei, cu TVA T4 lei;
- în 2015 valoarea totală de B8 lei, cu TVA T5 lei;
- în 2016 valoarea totală de B9 lei, cu TVA T6 lei;
- în perioada 01.01-30.09.2017 valoarea totală de B10 lei, cu TVA T7 lei;
- în octombrie 2017 valoarea totală de BP3 lei, cu TVA T8 lei;
- în noiembrie 2017 valoarea totală de B12 lei, cu TVA T9 lei.

Pentru perioada verificată organele de control au calculat TVA nedeductibilă în sumă totală de **T10 lei** (pentru perioada dec. 2012- 31.07.2017) și cheltuielile cu combustibilul nedeductibile fiscal în sumă totală de **B13 lei** (pentru perioada ian. 2012- 31.07.2017), ținând cont de faptul că societatea deține și mijloace de transport exceptate de la limitarea deducerii, pentru acestea acordând drept de deducere integral.

Spre exemplu, în anul 2015 (valoare totală combustibil B9 lei, TVA T6 lei) organele de control au determinat total cheltuieli cu combustibilul nedeductibile în sumă de B14 lei și TVA nedeductibilă în sumă de TP3 lei, după următorul calcul:

B9 lei valoare combustibil: 8 vehicule= B15 lei cheltuiala medie cu combustibilul;

B15 lei x 5 autoutilitare = B16 lei cheltuiala deductibilă;

(B9 lei- B16 lei) x 50%+ TP3 lei TVA nedeductibilă= B14 lei total cheltuială cu combustibilul nedeductibilă pentru celelalte 3 autoturisme.

Referitor la cheltuielile cu piesele și reparațiile auto

În perioada verificată societatea a înregistrat în conturile 604, 6024 și 6P3,

contravaloare piese și reparații auto în baza facturilor primite de la diverși furnizori, care nu conțin informații referitoare la tipul autovehiculului pentru care s-a efectuat achiziția de piese/reparații auto, organul de control neputând identifica/aloca aceste achiziții individual pentru mijloacele de transport deținute în proprietatea acesteia. Situația acestor facturi de achiziții piese auto și reparații auto/lună se regăsește în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la limitarea acestor cheltuieli, precum și a TVA aferentă, prin aplicarea procentului de 50% prevăzut de Codul fiscal, stabilind cheltuieli fără drept de deducere în sumă de B17 lei și TVA nedeductibilă în sumă de T12 lei.

De exemplu, în anul 2013, când valoarea totală a cheltuielilor cu piesele și reparațiile auto înregistrate este de B18 lei, cu TVA aferentă T13 lei, s-a stabilit TVA fără drept de deducere în sumă de T14 lei și cheltuiala nedeductibilă în sumă de B19 lei, după următorul calcul:

$T13 \times 50\% = T14$ lei TVA nedeductibilă;

$(B18 \times 50\%)$ lei + T14 lei = B19 lei cheltuiala nedeductibilă.

Referitor la TVA aferentă autoturismelor achiziționate

Pentru cele trei autoturisme achiziționate din spațiul intracomunitar societatea a dedus integral TVA în sumă de T15 lei (T16 lei+ T17 lei+ T18 lei) și a efectuat concomitent înregistrarea contabilă 4426- 4427.

Întrucât societatea nu a justificat utilizarea autoturismelor în folosul exclusiv al activității desfășurate, echipa de control a procedat la limitarea cu 50% a TVA dedusă și a determinat TVA fără drept de deducere în sumă de **T19 lei**.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legate de folosința autovehiculelor sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (3) lit. n) și alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2012- 30.06.2012:

“(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.

[...]

(4) Următoarele 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 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. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective 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; “

- art. 21 alin. (3) lit. n) și alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare începând cu data de 01.07.2012:

“(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.

[...]

(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;”

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 44 din D3/01/2004 s-a stabilit că:

“49². 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.[...]”

- art. 25 alin. 3 lit. l) și m) din Legea nr. D37/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“art. 25 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

l) 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.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. D37/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016 s-a stabilit că:

“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile 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.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, 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 înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a acestora, după cum urmează:

- în perioada 01.01.2012- 30.06.2012 **limitat la 50% pentru cheltuielile cu 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 sau **nelimitat** pentru autovehicule utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- începând cu 01.07.2012 **limitat la 50%** dreptul de deducere a 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 și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și** în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor

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.

Pe linie de TVA sunt incidente prevederile art. 145 și 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, conform căroră:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile; [...]."**

145¹ "Limitări speciale ale dreptului de deducere"

" (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.

[...]

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme."

coroborat cu prevederile Normelelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, care prevăd că:

"45¹. (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. (...).

(4) 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. (...).** 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. (...).

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**”

Prevederile art. 145¹ alin. (1), (5) și (6) și ale normelor date în aplicarea sa, au fost preluate în Legea D37/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, la art. 298 și în Normele date în aplicarea acestuia și aprobate prin HG 1/2016.

Din prevederile legale antecitate, se reține că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

În caz contrar, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, sau dacă nu sunt întocmite foi de parcurs, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Totodată conform normelor metodologice mai sus citate, în cazul în care situația de fapt constatată în urma inspecției este diferită de cea prezentată de către persoana impozabilă, organul fiscal este îndreptățit, în baza dispozițiilor Codului de procedură fiscală, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă achizițiilor legate de utilizarea vehiculelor conform art. 145¹ din Codul fiscal.

În legătură cu respingerea parțială de la deductibilitate a cheltuielilor susmenționate, în contestația formulată, societatea apreciază că este nelegală și susține că mijloacele de transport aflate în patrimoniul contestatoarei au fost utilizate în proporție de 100%, direct sau indirect, la realizarea veniturilor impozabile, și consideră că atât cheltuielile cât și taxa pe valoarea adăugată sunt deductibile în același procent.

Societatea nu prezintă însă în susținerea celor afirmate documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul fiscal, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze că, într-adevăr, autovehiculele petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor și TVA petenta avea obligația demonstrării că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere. Ori neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în procent de 50%.

Drept urmare, susținerea petentei că mijloacele de transport aflate în patrimoniul societății au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Faptul că autoturismele au fost utilizate în interesul desfășurării activității nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că limitarea specială a dreptului de deducere prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, vizează tocmai acele autoturisme

folosite în interesul activității taxabile, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului, dar pentru care nu se probează utilizarea **exclusivă** în folosul operațiunilor taxabile.

În speță, se reține că nici la control și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat foi de parcurs din care să reiasă că autovehiculele au fost **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, astfel că organul fiscal în mod corect a considerat nedeductibile în cotă de 50% cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente perioadei ianuarie 2012- septembrie 2017 și TVA aferentă din perioada decembrie 2012- noiembrie 2017.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea

În urma inspecției fiscale organele de control au constatat că societatea a înregistrat în contul 68P3 „*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*” cheltuieli pentru care societatea nu a justificat exercitarea dreptului de deducere, respectiv: cheltuieli cu amortizarea peste plafonul de 1.500 lei/lună prevăzut în cazul mijloacelor de transport din categoria M1 (introdus prin OUG nr. 8 din 2013), cheltuieli cu amortizarea pentru autovehicule care nu concură la realizarea de venituri/operațiuni taxabile (ATV Suzuki LTA), precum și cheltuieli cu amortizarea pentru autovehicule care au fost vândute și nu se mai regăsesc în patrimoniul persoanei juridice.

Astfel, echipa de control a determinat pentru perioada 2012-2015 cheltuieli de amortizare nedeductibile în sumă totală de **B29 lei**, după cum urmează:

- Cheltuieli cu amortizarea ATV-ului Suzuki LTA, vehicul pentru care societatea nu a justificat utilizarea în scopul obținerii de venituri impozabile, în sumă de **B38 lei**;
- Cheltuieli cu amortizarea autoturismului BMW 730 D în sumă de **B39 lei**, nedeductibile deoarece mijlocul de transport a fost vândut în anul 2012;
- Cheltuieli cu amortizarea autoturismului BMW X6 Sport Edition, achiziționat în 24.04.2014 și vândut în P3.05.2015, în sumă de **B40 lei**, nedeductibile deoarece au fost determinate peste plafonul legal de 1.500 lei/lună.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea autovehiculelor sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

„*art. 21 Cheltuieli*

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

- art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

„*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”

- art. 24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

art. 24 Amortizarea fiscală

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

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

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*
- b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

În perioada 01.01.2012-31.01.2013

(P3) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

[...]

f) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).

Începând cu 01.02.2013

(P3) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

[...]

f) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

[...]

(P3¹) Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 2P3/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (P3) lit. f). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

(P3²) Alin. (P3¹) se aplică inclusiv pentru mijloacele de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, achiziționate/produse anterior datei de 1 februarie 2013, pentru cheltuielile cu amortizarea stabilite în baza valorii fiscale rămase neamortizate la această dată.”

Din prevederile legale antecitate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile cu amortizarea au deductibilitate limitată la valoarea prevăzută la art. 24 din Codul fiscal.

Se mai reține că, începând cu 1 februarie 2013, cheltuielile cu amortizarea autovehiculelor sunt deductibile parțial, numai în limita a 1.500 lei/lună, inclusiv pentru autoturismele cumpărate înainte de 1 februarie 2013, pentru cheltuielile cu amortizarea stabilite în baza valorii fiscale rămase neamortizate la această dată, astfel că din 01 februarie 2013 orice sumă ce depășește plafonul de 1.500 lei este considerată cheltuială nedeductibilă. Această reglementare se aplică pentru toate mijloacele de transport persoane din categoria M1, adică acele vehicule "având cel puțin patru roți, concepute și construite pentru transportul de pasageri, care au, în afara scaunului conducătorului, cel mult opt locuri pe scaune", după cum se precizează în Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 2P3/2003 care aprobă Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea.

Mai mult decât atât, pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile art. 24 alin. (P3) lit. f) din Codul fiscal, astfel ca aceste autovehicule nu pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice.

În speță, referitor la cheltuieli cu amortizarea ATV-ului Suzuki LTA în sumă de **B38 lei**, se reține că petenta nu a făcut dovada că acest mijloc de transport a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile și că nici în susținerea contestației petenta nu a adus motivații în fapt și în drept și nici mijloace de probă din care să reiasă că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere.

Referitor la amortizarea dedusă pentru autoturismului BMW 730 D în perioada 2013-2015, în sumă de **B39 lei**, se reține că în mod legal organele de control au respins la deducere aceste cheltuieli deoarece nu sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute la art. 24 alin. (2) antecitat, respectiv mijlocul de transport nu mai este *deținut* de persoana juridică, acesta fiind înstrăinat în anul 2012.

De asemenea, cât privește dreptul de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea autoturismului BMW X6 Sport Edition, achiziționat în 24.04.2014 și vândut în P3.05.2015, în sumă de **B40 lei**, se reține că în cauză societatea nu a respectat limita de deducere de 1.500 lei/lună prevăzută la art. 24 alin. (P3¹), în vigoare de la 01.02.2013, astfel că în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile deduse peste acest plafon.

În cauză sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia „(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Având în vedere că argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, care au limitat la 50% dreptul de deducere pentru cheltuielile generate de achiziția, întreținerea și utilizarea mijloacelor de transport, și a TVA aferentă acestor achiziții, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de 18 lei și pentru TVA în sumă de T30 lei.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior, la punctele **III.1.1 și III.1.2**, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 276 alin. (1) antecitat și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. P3.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia: P3.1.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; urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 110 lei și la TVA suplimentară în sumă de T31 lei.

III.1.3. În ceea ce privește suma de C3 lei, din care:

- 19 lei impozit pe profit

- T32 lei taxa pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală F-X/28.02.2018, care a stat la baza deciziei contestate, organele de control au determinat obligații fiscale principale suplimentare, reprezentând impozit pe profit în sumă de **19 lei** și TVA în sumă de **T32 lei**, în baza următoarelor constatări:

- Societatea a efectuat achiziții de bunuri pentru care nu a justificat utilizarea în scopul activității economice și a obținerii de venituri /operațiuni taxabile cu drept de deducere. În urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile cheltuielile generate de aceste achiziții, în sumă de B31 lei, pentru care s-a determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de 19 lei**, precum și TVA aferentă, în sumă de **T25 lei**.
- În luna octombrie 2015 societatea a înregistrat în contul 2P3 suma de B32 lei și și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de T26 lei, în baza facturii nr. 45/21.10.2015, emisă de SC NW SRL în care este înscrisă contravaloare conform contract nr. 29/20.10.2015, așezare covor asfaltic incintă curte hală. Deoarece

conform contractului de comodat suprafața de teren pusă la dispoziția societății este de 451 mp, iar reprezentantul societății a afirmat în scris că suprafața asfaltată de SC NW SRL este de 1050 mp, organele de control au recalculat TVA deductibilă proporțional cu suprafața pusă la dispoziție prin contractul de comodat (42,95%), și au determinat TVA fără drept de deducere în sumă de **T27 lei** (57,05%);

- Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de T28 lei înscrisă în factura emisă de SC NW SRL reprezentând contravaloare prestări servicii plombare conform contract nr. 35/05.04.2016- pătură asfaltică. Deoarece societatea nu a prezentat devizul/oferta încheiat cu furnizorul menționat și nicio situație de lucrări aferentă facturii, din care a rezulte efectiv suprafața reparată și locul exact în care serviciul a fost prestat, raportat la terenului existent, prețul/mp, materialele, utilaje, transport, precum și manopera aferentă, TVA în sumă de **T28 lei** a fost respinsă la deducere;
- În perioada 01.12.2012-28.02.2015 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC AI SRL, reprezentând contravaloare chirie spațiu situat în str. Nicolae Balcescu nr. 27, X, jud Brașov, dar nu a prezentat notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141, alin. (2), lit e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, depusă de furnizor la organul fiscal teritorial, fapt pentru care echipa de control a considerat nedeductibilă taxa în sumă totală de **T29 lei**.

Referitor la aceste deficiențe care au generat obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de C3 lei, din care I9 lei impozit pe profit și T32 lei TVA, deși societatea contestată depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

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

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și P3.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

P3.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Se reține că prin contestația formulată SC X SRL se îndreaptă împotriva obligațiilor fiscale totale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/28.02.2018 în sumă de C lei dar nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva **impozitului pe profit în sumă de 19 lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de T32 lei**.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. P3.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

P3.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 19 lei și la TVA suplimentară în sumă de T32 lei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, emisă de Serviciul Fiscal Municipal X, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de A lei aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/28.02.2018 s-a dispus respingerea contestației pentru suma totală a obligațiilor fiscale principale suplimentare.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina SC X SRL **obligații fiscale în sumă totală de C lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.**

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată acesorii nr. A/21.03.2018 , pentru TVA și pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/28.02.2018, organul fiscal competent, în speță Serviciul Fiscal Municipal X, a calculat accesorii în sumă totală de A lei, după cum urmează:

- pentru impozitul pe profit în sumă totală de I lei au fost determinate dobânzi în sumă de D1 lei și penalități de întârziere în suma de P1 lei;
- pentru TVA în sumă de T lei au fost determinate dobânzi în sumă de D2 lei și penalități în suma de P2 lei.

Accesoriile au fost calculate începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data intrării în insolvență a societății, 30.08.2017.

Organul de soluționare reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor, ci învederează organului de soluționare că pot fi calculate accesorii aferente obligațiilor fiscale doar în condițiile în care acestea sunt certe și exigibile, ceea ce presupune soluționarea definitivă și irevocabilă a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-BV 67/13.03.2018.

Organul de soluționare nu poate reține această susținere în vederea soluționării favorabile a contestației deoarece prevederile legale referitoare la calculul accesoriilor nu impun o astfel de condiție. De altfel, se reține că anterior intrării în vigoare a Legii 207/2015, competența pentru calculul accesoriilor aferente debitelor principale stabilite în urma inspecției fiscale aparținea tot organelor de control, care prin Decizia de impunere stabileau și obligațiile accesorii datorate de persoana impozabilă.

Se reține că față de prevederile OG 92/2003/R, în vigoare până la data de 31.12.2015, prin Legea 207/2015 nu au fost aduse modificări privind calculul accesoriilor, care să impună o astfel de condiție pentru calculul accesoriilor precum cea susținută de petentă. Astfel:

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. P39, art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere	
O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
„art. P39 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
Art. 120 Dobânzi (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare	art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi

<p>termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>de întârziere.</p>
<p>Art. 120¹ Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”</p>	<p>art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere</p>

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective, fără ca legiuitorul să facă vreo precizare referitor la soluționarea contestației pentru debitele principale.

Prin urmare, aferent impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/28.02.2018, în virtutea principiului general de drept *“accessorium sequitur principale”*, se reține că în mod legal organul de administrare, în speță SFM X, a calculat accesorii în sumă totală de **A lei**, din care D2 lei dobânzi aferente TVA, P2 lei penalități de întârziere aferente TVA, D1 lei dobânzi aferente impozitului pe profit și P1 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Având în vedere că prin prezenta decizie de soluționare, contestația depusă de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/28.02.2018, în ceea ce privește obligațiile fiscale principale contestate, a fost soluționată după cum urmează:

- respingerea ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de 110 lei și TVA în sumă de T31 lei,
- respingerea ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de 19 lei și pentru TVA în sumă de T32 lei,

potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Prin urmare, referitor la accesoriile aferente debitelor principale, având în vedere caracterul accesoriu al acestora, prevederile legale incidente în speță, prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. P3.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate:

- **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de 19 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de D3 lei și penalități de întârziere în sumă de P3 lei.

- **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, cu privire la accesorii aferente TVA în sumă de T32 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de D4 lei și penalități de întârziere în sumă de P4 lei.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, cu privire la accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de 110 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de D5 lei și penalități de întârziere în sumă de P5 lei.

- **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, cu privire la accesorii aferente TVA-ului în sumă de T31 lei, respectiv pentru dobânzi în sumă de D6 lei și penalități de întârziere în sumă de P6 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 272 alin. (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de C4 lei** din care:

- 110 lei impozit pe profit;
- T31 lei TVA.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/28.02.2018, emisă de A.J.F.P. Brașov- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **C3 lei**, din care:

- 19 lei impozit pe profit;
- T32 lei TVA.

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, emisă de Serviciul Fiscal Municipal X, **pentru suma de A1 lei** din care:

- D5 lei dobânzi impozit pe profit;
- P5 lei penalități de întârziere impozit pe profit.
- D6 lei dobânzi TVA;
- P6 lei penalități de întârziere TVA.

4) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. A/21.03.2018, emisă de Serviciul Fiscal Municipal X, **pentru suma de A2 lei** din care:

- D3 lei dobânzi impozit pe profit;
- P3 lei penalități de întârziere impozit pe profit.
- D4 lei dobânzi TVA;
- P4 lei penalități de întârziere TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.