



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



Str.Gheorghe Lazăr nr.9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948

DECIZIA NR.4541/21.11.2018

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. x, cu privire la contestația formulată de SC x SRL, CUI x, cu sediul în x, nr.x, jud.x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. x.

SC x SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x și Raportul de inspecție fiscală nr. x emise de A.J.F.P. x pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin publicitate în data de **03.05.2018**, potrivit anunțului nr.2009/17.04.2018, aflat în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **04.06.2018**, înregistrată sub nr. x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea sau desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x și Raportul de inspecție fiscală nr. x pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit și x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestatoarea arată că, din decizia contestată au fost identificate la nivelul cheltuielilor deductibile pentru perioada verificată 13.09.2012 - 30.09.2017 următoarele deficiențe:

- înregistrarea de cheltuieli privind achiziția autoturismului marca VW Tiguan în sumă de x lei reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar și dobânzi, cheltuieli cu asigurări și cheltuieli cu combustibilul pentru autoturisme care nu pot justifica utilizarea în scop exclusiv al desfășurării activității economice.

- neconsiderarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate reprezentând amenzi aplicate de autoritățile române, contabilizate în contul 6581.

- înregistrarea ca deductibile a unor cheltuieli cu combustibilii pe bază de bonuri fiscale, fără a prezenta documente justificative că aceste cheltuieli au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice.

- înregistrarea în mod eronat a unor cheltuieli în baza facturii nr.687/27.12.2014.

- înregistrarea de cheltuieli pentru reparația autoturismului VW Touareg dar și achiziții de combustibili pentru autoturismul marca Skoda Fabia, fără a face dovada că acestea sunt folosite în mod exclusiv în scopul desfășurării activității economice.

- înregistrarea de cheltuieli constând în achiziția de tichete cadou achiziționate de la Sodexo Pass România cu depășirea pragului maxim de 2 % prevăzut de lege.

Raportat la deficiențele reținute în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. x, contestatoarea susține că o parte din acestea sunt netemeinice și trebuie să conducă automat către desființarea cel puțin parțială atât a raportului de inspecție fiscală cât și a deciziei de impunere, întrucât atât din constatările inspectorilor fiscali, cât și din nota explicativă și declarațiile reprezentantului societății, s-a solicitat un termen pentru a căuta și găsi ordinele de deplasare care să justifice cheltuielile de deplasare înregistrate în contabilitatea societății, conform fisei contului, deoarece a fost mutată arhiva dintr-o parte în alta și această mutare a cauzat o pierdere din vedere a acestora și pe cale de consecință imposibilitatea prezentării acestor documente justificate organelor de control, dar cererea sa nu a fost acceptată, încheindu-se inspecția cu reținerea acestei deficiențe, cum că nu s-ar fi întocmit ordine de deplasare în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Întrucât inspectorii fiscali nu au dat curs solicitării, pentru susținerea cauzei contestatoarea anexează la contestația formulată un număr de 3 (trei) dosare cu ordine de deplasare aferente anilor 2013, 2014 și 2015, așa cum au fost înregistrate în fișa de cont - constând în ordinele de plată aferente deplasărilor muncitorilor la șantierele pe care s-a desfășurat activitatea, deplasări care au fost realizate în mod exclusiv pentru realizarea de activități economice și având drept scop realizarea obiectului de activitate.

În acest context contestatoarea solicită analizarea și verificarea ordinelor de deplasare aferente anilor 2013, 2014 și 2015, dacă constituie documente justificative ce pot conduce la înregistrarea unor cheltuieli în contabilitate și dacă conținutul de informații din cuprinsul acestora, coroborat cu contractele avute și reținute deja de inspectorii fiscali, este unul suficient, astfel încât să se poată constata că de fapt cheltuielile înregistrate în contabilitate în anii 2013, 2014 și 2015 cu aceste deplasări sunt temeinice și legale și pe cale de consecință reprezintă cheltuieli deductibile de la calculul impozitului pe profit aferent anilor 2013, 2014 și 2015.

Concluzionând, societatea solicită să se procedeze la rectificarea bazei de impunere și pe cale de consecință a “impozitului pe venit suplimentar stabilit”, prin diminuarea sumelor reținute ca deficiențe prin nedovedirea cheltuielilor de deplasare ca urmare a neprezentării ordinelor de deplasare din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, deoarece aceste sume sunt dovedite cu ordinele de deplasare identificate și prezentate în anexă, care însumate sunt corespunzătoare cu sumele înregistrate în fișa contului din contabilitatea societății.

Referitor la lenjeria de pat de la PFA x, în sumă de x lei, contestatoarea susține că aceasta a fost achiziționată pentru activitatea economică, având în vedere că lucrările se desfășoară în afara localității de domiciliu a muncitorilor, că o parte din acestia erau cazați fie în baracile societății, fie în spațiile puse la dispoziție de beneficiar.

De asemenea, arată că inspectorii fiscali nu au menționat care ar fi documentele care ar fi trebuit prezentate și din care să rezulte că muncitorii au locuit efectiv în baraci, sau după caz în Caminul Cultural – cazul x, și unde a fost nevoită să pună la dispoziția acestor muncitori și lenjerii de pat, cu precizarea că inspectorii rețin contractele pe care le-a avut în localități precum x, x, x, x, x, etc, dar refuză să rețină necesitatea punerii la dispoziția acestora a unei lenjerii de pat, apreciind că nu s-a făcut dovada existenței unor deplasări în interesul exclusiv al societății și cu scop exclusiv de desfășurare a unei activități economice cu scop precis de aducere de profit pentru societate, ceea ce îi conferă dreptul de a aprecia că această cheltuială este una deductibilă.

În ceea ce privește achiziționarea, reparațiile și întreținerea autoturismelor marca VW Touareg, VW Tiguan și Skoda Fabia, precum și combustibilii utilizați pentru funcționarea acestora, contestatoarea susține că netemeinic au fost calculate sume suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe profit cât și în ceea ce privește calculul TVA-lui aferent acestor cheltuieli, deoarece poate pune la dispoziția organelor fiscale foi de parcurs care să ateste că aceste autoturisme au fost folosite exclusiv în

scopul desfășurării activității economice și cu un sigur scop și anume acela de a aduce un profit societății.

De asemenea, arată că este adevărat că s-a precizat că nu s-ar fi întocmit foi de parcurs, dar acest lucru a fost reanalizat și reverificat, reamintind că arhiva a fost mutată și transferată dintr-un loc în altul și astfel nu s-a putut prezenta un punct de vedere foarte clar, decât după verificarea bucată cu bucată a dosarelor cu documente justificative pentru fiecare an, identificând foi de parcurs și pentru aceste mașini astfel că solicită reanalizarea acestor deficiențe, deoarece chiar inspectorii recunosc că pentru Skoda Fabia există foi de parcurs și mai mult recunosc că mașinile pot fi folosite în realizarea de contacte și relații cu furnizorii și clienții, transportul de bunuri, etc.

În acest context, solicită a se aprecia că toate sumele la care inspectorii fiscali au făcut trimitere în cazul celor trei autoturisme sunt deductibile integral și nu doar 50% așa cum în mod netemeinic s-a reținut.

În ceea ce privește TVA-ul stabilit suplimentar de inspectorii fiscali, contestatoarea arată că și acesta este parțial netemeinic și se impune modificarea atât a raportului de inspecție fiscală cât și a deciziei de impunere, deoarece se reține în mod nefondat că în cazul achiziției de bunuri mobile de la o societate aflată în faliment cum a fost cazul SC x SRL, ar fi culpa sa că a participat la o licitație publică organizată de un lichidator judiciar numit de un judecător sindic în dosarul cu nr.x al Tribunalului x și s-a achiziționat bunuri mobile pentru care s-a calculat TVA - pe care l-a achitat, și se presupune că lichidatorul nu l-a virat la buget deși aceasta era obligația acestuia.

Concluzionând, apreciază că atât timp cât lichidatorul judiciar a emis factura cu TVA și a achitat TVA-ul aferent acesteia, iar dacă lichidatorul care avea obligația legală de a vira acest TVA la buget, nu a făcut-o, atunci acest lucru poate fi imputat lichidatorului judiciar și nici într-un caz ei, care nu avea cum să verifice dacă societatea în faliment este sau nu plătitoare de TVA, deoarece societățile aflate sub incidența legii insolvenței au un alt regim juridic decât al societăților aflate în funcțiune, motiv pentru care solicită a se aprecia că întregul TVA aferent acestor achiziții este deductibil, deoarece l-a achitat și presupune că lichidatorul l-a și virat la buget.

În ceea ce privește TVA-ul aferent achiziționării, întreținerii și funcționării autoturismelor marca VW Touareg, VW Tiguan și Skoda Fabia, pentru care nu au putut fi prezentate documentele solicitate de inspectorii fiscali și anume foile de parcurs, care să justifice utilizarea acestora în scopul exclusiv al desfasurarii activitatii economice, societatea susține că poate prezenta documentele justificative solicitate.

Pentru toate aceste considerente, contestatoarea solicită admiterea contestației și anularea sau desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x prin care s-a dispus în mod nelegal și netemeinic obligarea la plata sumei de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și x lei reprezentând TVA suplimentar de plată și pe cale de consecință exonerarea de la plata a acestor sume.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.x.

Impozit pe profit.

An 2013

Urmare analizarii deductibilitatii cheltuielilor înregistrate în contabilitate, în urma verificării au fost constatate următoarele deficiențe:

1. În cursul anului au fost înregistrate cheltuieli cu deplasările în sumă de x lei (potrivit fișei de cont) pentru care societatea a prezentat, ca documente justificative, centralizatoare care indica numele persoanelor ce au beneficiat de aceste sume și anexa cu semnăturile persoanelor ce au primit numerarul.

Administratorul societatii a declarat prin nota explicativa prezentată organelor de control (anexa 1) că sumele înregistrate reprezintă diurnă acordată muncitorilor pentru lucrarile efectuate în baza contractelor nr.x (la x), nr.x și x (x), nr.x (la x) și nr.x (x).

Deși a făcut referire și la contractele aferente lucrarilor executate la centrele de informare turistică x și x, acestea nu au fost prezentate organelor de control. Au fost puse la dispozitie Ordine de deplasare în alb, ce contineau numai ștampila "comuna Berzeasca".

2. Societatea a înregistrat de asemenea cheltuieli cu deplasările în sumă de x lei, în baza facturii nr.x primită de la x reprezentand sejur Grecia. Aceste cheltuieli au fost considerate deductibile la calculul impozitului pe profit deși societatea nu deține documente (în principal ordine de deplasare) întocmite în conformitate cu prevederile legale în vigoare, care să justifice oportunitatea, necesitatea și utilitatea angajarii acestor costuri, participarea acestora la realizarea activitatii desfasurate de societate.

Cheltuielile înregistrate în luna martie în suma de x lei, nu influentează rezultatul fiscal stabilit de catre organele de control pentru impozitul pe profit (societatea fiind platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor).

Având în vedere că nu au fost prezentate documente justificative întocmite potrivit prevederilor legale, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Codul fiscal cheltuielile înregistrate în sumă de x lei sunt considerate nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil și implicit la calculul impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au recalculat functie de caracterul nedeductibil al cheltuielilor înregistrate în sumă de x lei, rezultand un profit impozabil în sumă de x lei x pentru care s-a calculat impozitul aferent în sumă de x cu x lei mai mare decât cel declarat x.

Anul 2014

Urmare analizarii deductibilitatii cheltuielilor înregistrate în contabilitate, au fost constatate următoarele deficiențe :

1. În cursul anului au fost înregistrate cheltuieli cu deplasările în sumă de x lei (potrivit fișei de cont) pentru care societatea, nu a prezentat documente justificative

intocmite potrivit prevederilor legale (în principal ordine de deplasare) care să justifice operatiunile înregistrate.

2. Societatea a înregistrat de asemenea cheltuieli cu deplasările în sumă de 4.364 lei, baza facturii nr.x emisă de x reprezentand ”pachet craciun 2014”.

Având în vedere că nu s-au prezentat organelor de control documente care să justifice necesitatea și oportunitatea cheltuielilor înregistrate, participarea acestora la desfășurarea activității societății și implicit la obținerea de venituri impozabile, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile înregistrate de x lei au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

3. În baza facturii nr. x emisă de x către beneficiarul SC x SRL RO xsocietatea verificată a înregistrat eronat cheltuieli privind deplasările în sumă de x lei. Întrucât documentul prezentat nu aparține societății verificate, în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de x lei, au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

4. Societatea a înregistrat eronat cheltuieli cu alte materiale în sumă de x lei, în baza facturii nr.x emisă de PFA x reprezentand contravaloare lenjerii de pat. Prin nota explicativa prezentată administratorul societății s-a limitat la a face mențiunea potrivit căreia ”lenjeria de pat a fost achiziționată pentru muncitori” fără a detalia scopul în care aceasta a fost pusă la dispoziția muncitorilor, participarea la desfășurarea activității economice a societății și fără a preciza documentele întocmite care să susțină cele declarate.

Întrucât achizițiile înregistrate nu se justifică pentru desfășurarea obiectului de activitate al societății, participarea cheltuielilor la obținerea de venituri impozabile, în baza prevederilor art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal organele de control au stabilit nedeductibile cheltuielile înregistrate în sumă de x lei.

5. Societatea a înregistrat cheltuieli privind repararea și întreținerea autoturismului marca WV Touareg în sumă de x lei (potrivit facturii x emisă de Quark Motors).

Pentru autoturismul sus menționat dar și pentru autoturismul marca Skoda Fabia societatea a înregistrat achiziții de combustibili ce au fost contabilizate concomitent pe cheltuieli privind combustibilii, în sumă de x lei. Întrucât, utilizarea în scopul exclusiv al desfășurării activității economice se justifică prin întocmirea de foile de parcurs care să susțină deplasarea acestuia numai în interesul societății (contacte și relații cu furnizorii și clienții, transport bunuri achiziționate), prin nota explicativă prezentată, administratorul societății a declarat că nu a întocmit foi de parcurs pentru cele două autoturisme acestea fiind utilizate de către administrator.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține alte două autoturisme (Dacia Duster și Skoda Fabia) utilizate pentru transportul personalului pe șantiere, pentru care au fost întocmite foi de parcurs.

Întrucât societatea nu a prezentat documente care să justifice utilizarea autoturismelor exclusiv în scopul activității economice, cheltuielile înregistrate în sumă

de x lei (x lei x 50%) au fost satabilite ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

6. Societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de x lei în baza facturii nr.x emisă de x reprezentand contravaloare 750 bucucăți tichete cadou a 10 lei/buc. Administratorul societății a declarat prin nota explicativă prezentată (anexa 3) că tichetele cadou "*au fost achizitionate în scopul acordarii personalului angajat cu ocazia sarbatorilor de Paste și Craciun*".

În baza prevederilor art.21 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și a pct.33¹ Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de control au stabilit cheltuielile pentru care societatea avea posibilitatea deductibilității fiscale pentru anul 2014 pornind de la fondul de salarii înregistrat la data de 31.12.2014 în sumă de x lei.

S-a stabilit astfel că societatea are dreptul deductibilității cheltuielilor în sumă de x lei (x lei x 2%) diferența de x lei reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

În functie de cheltuielile nedeductibile stabilite în sumă de x lei s-a recalculat profitul impozabil la nivelul sumei de x, precum și impozitul aferent în sumă de x.

An 2015

În urma verificarilor efectuate prin sondaj asupra deductibilitatii cheltuielilor înregistrate în contabilitate, au fost constatate urmatoarele deficiente:

1.Societatea a înregistrat cheltuieli privind combustibili în sumă de x lei, pentru functionarea autoturismelor marca WV Touareg și Skoda Fabia pentru care nu poate justifica utilizarea numai în scopul exclusiv al desfășurării activității economice. În baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în anul 2015 organele de control nu au acordat drept de deducere integral, limitând la 50 %, respectiv la x lei (x lei x 50%).

2. Au fost înregistrate cheltuieli privind deplasările în sumă de x lei pentru care societatea a prezentat ca documente justificative pentru operațiunile înregistrate numai situații centralizatoare cu personalul care se presupune ca a beneficiat de sumele acordate și anexa cu semnaturile acestuia. Cheltuielile astfel înregistrate au fost considerate deductibile la calculul impozitului pe profit deși societatea nu deține documente (ordine de deplasare) întocmite în conformitate cu prevederile Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, care să justifice deplasarea în interes de serviciu, oportunitatea, necesitatea și utilitatea angajării acestor costuri, participarea acestora la realizarea activității desfășurate de societate, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

3. Societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de x lei în baza facturii nr.x emisă de x ROMANIA (reprezentand 1000 bucăți tichete cadou a 10 lei/buc) și facturii nr.x emisă de x România (reprezentand contravaloare a 1.500 bucucăți tichete cadou a 10 lei/buc).

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au stabilit, în funcție de fondul de salarii înregistrat de societate, deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în luna aprilie 2015 la nivelul sumei de x lei ($37.462 \times 2\%$) fiind stabilite astfel cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de x lei ($x \text{ lei} - 749 \text{ lei}$).

De asemenea, au fost stabilite deductibilitatea cheltuielilor reprezentand tichete cadou acordate la finele anului 2015 la nivelul de x lei avand în vedere fondul de salarii înregistrat în intervalul mai - decembrie 2015 ($x \text{ lei} \times 2\%$).

S-au stabilit cheltuielile nedeductibile fiscal înregistrate de societate în suma de x lei ($x \text{ lei} - x \text{ lei}$) reprezentand tichete cadou acordate peste limita legală.

4. Societatea nu a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate reprezentand amenzi aplicate de autorități romane în sumă de x lei, contabilizate în contul 6581 "Cheltuieli privind despăgubiri, amenzi, penalități", fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.b) Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

În funcție de cheltuielile nedeductibile stabilite în sumă de c lei s-a recalculat profitul impozabil la nivelul sumei de x lei ($x \text{ lei} + x \text{ lei}$), precum și impozitul aferent în sumă de x lei ($x \times 16\%$), cu x lei mai mare decât cel declarat ($x \text{ lei} - x \text{ lei}$).

An 2016

Urmare verificarii prin sondaj asupra deductibilitatii cheltuielilor înregistrate în contabilitate, au fost constatate următoarele deficiențe :

1. Societatea a înregistrat cheltuieli privind achiziția autoturismului marca VW TIGUAN în sumă de x lei reprezentand cheltuieli diferite nefavorabile de curs valutar și dobanzi, cheltuieli privind asigurările, înregistrate în baza facturilor mentionate în fișa sintetică a furnizorului Ideea Leasing, pusă la dispoziția organelor de control de către administratorul societății.

De asemenea au fost înregistrate cheltuieli privind combustibilii în sumă de x lei pentru funcționarea autoturismelor marca WV Touareg și Skoda, autoturisme pentru care societatea nu poate justifica utilizarea numai în scopul exclusiv al desfășurării activității economice.

Întrucât societatea nu a făcut dovada utilizării autoturismelor exclusiv în scopul desfășurării activității economice, neîntocmind foi de parcurs, cheltuielile înregistrate în sumă de x lei ($x \times 50\%$) au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

2. Societatea a înregistrat cheltuieli privind combustibilii în suma de x lei din bonuri fiscale pentru care societatea nu detine documentele justificative privind necesitatea și utilitatea achizițiilor și angajării cheltuielilor în vederea desfășurării activității economice a societății, participării acestora la obținerea de venituri impozabile.

Societatea a înregistrat eronat cheltuieli în sumă de x lei, în baza facturii nr.x emisă de x reprezentand contravaloare îmbracaminte.

În conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cheltuielile înregistrate în sumă de x lei (x lei + x lei) sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

3. Din analiza efectuată asupra modului de constituire a profitului impozabil s-a constatat faptul ca societatea nu a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile înregistrate reprezentand amenzi aplicate de autoritati romane în suma de x lei, contabilizate în contul 6581 "Cheltuieli privind despăgubiri, amenzi".

În functie de cheltuielile nedeductibile stabilite în sumă de x lei s-a recalculat profitul impozabil la nivelul sumei de x lei (x lei + x lei), precum și impozitul aferent în sumă de x lei (x x 16%), cu x lei mai mare decât cel declarat (x lei - x lei).

An 2017

În urma verificarilor efectuate s-a constatat că societatea a înregistrat cheltuieli privind achiziția autoturismului marca VW Tiguan în suma de x lei reprezentand cheltuieli diferite nefavorabile de curs valutar și dobanzi, cheltuieli privind asigurările, înregistrate în baza facturilor mentionate, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(3) lit.1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele mentionate, la sfârșitul controlului diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar este de x lei (x lei pentru an 2013 + x lei an 2014 + x lei an 2015 + x lei an 2016).

Taxa pe valoarea adăugată

Din verificarea modului de respectare a prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA s-au constatat următoarele deficiențe:

1. În baza facturii nr.1x emisă de SC x SRL, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei reprezentand "cv.proces verbal licitație bunuri mobile", furnizorul neplatitor de TVA la data emiterii facturii, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La primirea bunurilor în baza proceselor verbale de predare/primire, în luna noiembrie 2014, societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei în baza notelor de intrare/recepție, nefiind respectate condițiile impuse de art.155 din Codul Fiscal.

2. Societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei aferentă achiziționării de autoturisme pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării exclusive în scopul activității economice, respectiv :

- x lei, pentru achiziționarea autoturismului marca VW Touareg 3,0/240 CP în baza facturii x emisă de Porsche Leasing Romania IFN SA;

- x lei pentru achiziționarea autoturismului marca Skoda Fabia 1,2 TSI/105 CP în baza facturii x emisă de Porsche Leasing Romania IFN SA.

De asemenea societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pentru cheltuieli de funcționare (combustibili) și reparații efectuate la autoturismele achiziționate în suma de x lei (în baza bonurilor fiscale și a facturii emisă de Quark Motors SRL).

Așa cum s-a prezentat la capitolul privind impozitul pe profit administratorul societății a declarat faptul că nu a întocmit foi de parcurs pentru cele două autoturisme achiziționate, nejustificând astfel utilizarea acestora în scopul exclusiv al activității economice a societății, s-a limitat dreptul de deducere a TVA la 50 %, pentru TVA în sumă de x lei (x lei x 50%), nu s-a acordat drept de deducere.

3. Pentru autoturismul marca VW TIGUAN /R-STYLE achiziționat în baza contractului de leasing financiar și a facturilor emise de Ideea Leasing IFN SA s-a exercitat dreptul de deducere a taxei în sumă de x lei.

De asemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, din bonuri fiscale reprezentând contravaloare combustibili achiziționați pentru funcționarea autoturismelor pentru care se poate justifica cu documente utilitatea în scopul exclusiv al desfășurării activității economice.

Așa cum s-a prezentat la capitolul privind impozitul pe profit administratorul societății a declarat faptul că nu a întocmit foi de parcurs pentru autoturismul achiziționat, nejustificând astfel utilizarea în scopul exclusiv al activității economice a societății, s-a limitat dreptul de deducere a TVA la 50 %, pentru TVA în sumă de x lei (x x 50%) nu s-a acordat drept de deducere.

4. Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei potrivit facturii fiscale nr.x emisă de SC x SRL către SC x ARH SRL, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada martie - aprilie 2016, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei din bonuri fiscale pe care nu sunt prezentate date de identificare ale beneficiarului, fiind încălcate prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5. Societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, potrivit facturii fiscale nr.x emisă de x reprezentând contravaloare pachet de crăciun 2014, a caror achiziție nu este justificată ca fiind necesară și utilă în scopul desfășurării activității societății și participării la realizarea de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. În baza facturii nr.x emisă de x, reprezentând contravaloare îmbracaminte, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, deși nu a putut justifica cu documente necesitatea și utilitatea bunurilor achiziționate pentru desfășurarea activității economice a societății, fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei.

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

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, organele de inspecție fiscală au stabilită în sarcina contestatoarei suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

Deși, prin contestația formulată se aduce argumente doar pentru o parte din constatările organelor de inspecție fiscală, fiind de acord cu o parte din constatările organelor de inspecție fiscală, SC x SRL solicită exonerarea de la plată și anularea întregii sume stabilite suplimentar în sarcina sa, respectiv suma de x lei reprezentând impozit pe profit și x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, se reține că:

a) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu deplasările pe motiv că societatea a nu a prezentat ordine de deplasare, în condițiile în care la contestația formulată depune ordine de deplasare necomplete potrivit prevederilor legale.

În fapt, contestatoarea a înregistrat cheltuieli cu deplasările în sumă totală de xx lei, pentru care a prezentat organelor de inspecție fiscală ca documente justificative, centralizatoare care indică numele persoanelor care au beneficiat de aceste sume și anexa cu semnăturile persoanelor ce au primit numerarul.

Administratorul societății a declarat prin nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală că sumele respective reprezintă diurnă acordată municitorilor pentru lucrările efectuate în baza contractelor nr.x la x, nr.x și nr.x la x, nr.x la x, nr.x la x precum și la lucrările executate la punctele de informare turistică x.

Pentru justificarea înregistrării acestor cheltuieli, contestatoarea a prezentat organelor de inspecție fiscală ordine de deplasare în alb, care conțineau numai ștampila “comuna x”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu au fost justificate cu documente din care să reiasă că au fost efectuate în scopul realizării de venituri și nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil, în baza

prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 19 Reguli generale

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

„Art. 21 Cheltuieli

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborat cu prevederile punctului 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

În conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991:

“Art.6.-(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. “

Totodată, în Anexa 1, lit.A) din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile se regăsesc următoarele prevederi cu privire la documentele justificative ce stau la baza înregistrărilor în contabilitate, valabil până la data de 31.12.2015:

“A. Norme generale

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

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 economicofinanciare (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.

[...].“

În Anexa 2 la OMFP 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, se menționează care sunt documentele justificative de înregistrare în contabilitate pentru cheltuielile aferente deplasărilor interne/externe:

“ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*

- *document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate. [...]*”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile din orice sursă și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil. Astfel, se reține că în condițiile în care o cheltuială este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și este înregistrată în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este deductibilă la determinarea profitului impozabil.

De asemenea, rezultă că cheltuielile de deplasare efectuate de salariați și administratori, sunt considerate cheltuieli deductibile dacă justificarea acestora de face pe baza Ordinilor de deplasare, completate cu toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, la care să fie atașate facturile de cazare, transport, etc.

Prin urmare, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile cu deplasările înregistrate în perioada 2013 - 2015, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil deoarece contestația a prezentat în timpul inspecției un număr de 20 ordine de deplasare în alb, numai cu ștampila „*comuna*”, nefiind întocmite în conformitate cu prevederile legale.

Prin contestația formulată contestația susține că s-a solicitat un termen pentru a căuta și găsi ordinele de deplasare care să justifice cheltuielile de deplasare înregistrate, având în vedere că arhiva societății s-a mutat dintr-o parte în alta, fiind în imposibilitate de a prezenta aceste documente; anexând la aceasta ordinele de deplasare aferentă anilor 2013, 2014 și 2015.

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, ordinele de deplasare antexate la contestația formulată, precizările organelor de inspecție fiscală în legătură cu documentele depuse la contestația formulată, organul competent în soluționarea contestației reține că:

Reprezentantul legal al societății, d-na x a declarat prin nota explicativă prezentată initial organelor de inspecție fiscală (anexa 1) că sumele înregistrate reprezintă diurna acordată muncitorilor pentru lucrarile efectuate în baza contractelor nr.x la x, nr.x și x la x, nr.x la x și nr.x la x.

Din analiza contractelor prezentate în baza cărora s-au întocmit ordinele de deplasare, rezultă următoarele:

1. Contractul nr. x încheiat între SC x SRL și SC z SRL, are ca obiect *“Înființare centru local de informare turistică și marketingul serviciilor legate de turismul rural în comuna z, județul x”*, termen de execuție 5 luni de la data emiterii ordinului de începere a lucrarilor și prețul lucrărilor executate este de x lei la care se adăugă TVA de x lei.

Se reține că, societatea contestatoare nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestația formulată, acest ordin de începere a lucrărilor, astfel organelor de inspecție fiscală au precizat că se poate deduce ca termenul maxim de derulare a contractului este până la data de 31.07.2017.

2. Contractul nr.x încheiat între Primăria Orașului x și SC x SRL, are ca obiect *“zid de sprijin x”*, termen de execuție a lucrarilor 30 zile de la data semnării contractului, respectiv până la data de 12.08.2013, valoarea contractului este de x lei inclusiv TVA.

3. Contractul nr.x încheiat între SC x SRL și SC z SRL, are ca obiect *“executarea lucrărilor de refacere aticuri, calcane și refacere planșeu lemn la obiectivul Refacere acoperiș la cladire în localitatea x”*, termen de derulare 20 zile, respectiv până la data de 22.08.2013, valoarea totală a lucrărilor este de x lei +TVA.

4. Contractul nr.x încheiat între Primăria Orașului x și SC x SRL, are ca obiect *“Zid de sprijin 1 xși magazie lemne x”* în localitatea x, la cap. Termen de execuție - nu este stabilit termenul de execuție a lucrarilor, valoarea contractului este de x lei inclusiv TVA.

5. Contractul nr.x încheiat între SC x SA și SC x SRL, are ca obiect *“Izolare cămine x”*, nu conține date privind durata derulării lucrărilor, valoarea contractului este de x lei.

În ceea ce privește ordinele de deplasare depuse la contestația formulată, precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației în legătură cu aceste ordine neprezentate în timpul inspecției fiscale, se reține că:

- În ordinele de deplasare depuse pentru luna martie 2013, întocmite pentru x, x, x,x ,x, deși este indicată deplasarea la x, durata deplasării 04.03.2013-29.03.2013, aceste deplasări nu pot fi asociate cu obiectivele din contractele prezentate/lucrări executate de societate în respectiva perioadă.

Situația este similară și pentru ordinele de deplasare întocmite pentru perioada 08.04.2013-26.04.2013, pentru deplasările în x.

- Deși nu există ordin de deplasare pentru x în luna mai 2013 s-au înregistrat cheltuieli privind deplasările pentru aceasta conform decontului de cheltuieli.

- În luna iunie 2013 s-au înregistrat cheltuieli privind diurna pentru aceeași persoană, respectiv x (echivalentul a 14 zile) în condițiile în care conform REVISAL contractul de muncă a încetat la data de 04.06.2013.

- S-au înregistrat cheltuieli privind diurna și în lunile iulie, august, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie (integral) 2013, în condițiile în care s-a făcut reîncadrarea începând cu data de 10.12.2013.

- În luna iulie 2013 au fost înregistrate cheltuieli conform decont, fără a exista ordine de deplasare, pentru x, x și x, aceasta din urmă având calitatea de contabil.

- În luna august 2013 au fost înregistrate cheltuieli conform decont, fără a exista ordine de deplasare, pentru x și x, în condițiile în care x nu avea calitatea de angajat.

- S-a constatat că au primit diurna și lucrătorii comerciali x, care beneficiază conform contractului și de spor de weekend, x și x, al cărui loc de desfășurare a activității ar fi trebuit să-l reprezinte magazinele pe care acestea le gestionează.

- Toate ordinele de deplasare prezentate pentru anul 2014 conțin ca ștampilă a beneficiarului "COMUNA x", respectiv "COMUNA x" neputând fi astfel asociate cu contractele prezentate și la care administratorul societății a făcut referire în nota explicativă anexată.

- Ordinele de deplasare depuse pentru anul 2015, cu ștampilă "COMUNA x" ori fără ștampilă, indică deplasarea x, însă nu au fost prezentate nici organelor de inspecție fiscală și nici la contestația depusă contracte aferente lucrărilor executate la centrele de informare turistică x – așa cum a precizat reprezentantul legal al societății în timpul inspecției fiscale - pentru a justifica astfel deplasările.

Față de cele prezentate anterior se reține că, în ceea ce privește documentele justificative depuse la contestația formulată, nu pot fi reținute în susținerea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că deplasările efectuate nu au putut fi corelate cu contractele prezentate de contestatoare, au fost întocmite ordine de deplasare și pentru lucrători comerciali sau pentru persoane care aveau încheiate contractul de muncă.

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr. x rezultă că, au fost înregistrate cheltuieli cu deplasările în sumă de x lei, pentru perioada 07.12.2015-31.12.2015, în condițiile în care valoarea contractului nr.x, este de x lei + x lei TVA.

Având în vedere termenele de executare a lucrărilor potrivit contractelor încheiate în anul 2013, precum și faptul că nu s-au prezentat documente de prelungire a termenelor contractuale, cheltuielile înregistrate în lunile septembrie, octombrie și parțial noiembrie 2013 nu se justifică pentru derularea contractelor sus menționate, deși contestatoarea a prezentat “deconturi de cheltuieli”.

În consecință, aceste documente anexate la contestația formulată nu justifică pretenția contestatoarei de considera deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu deplasările în sumă de x lei.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție nu au dat curs solicitării de a se acorda un termen pentru punerea la dispoziție a ordinelor de deplasare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât această solicitare s-a efectuat la data de **19.03.2018** prin adresa nr.x înregistrată la A.J.F.P. x sub nr.R x și la A.J.F.P x – Inspecție Fiscală nr.x, iar la data de **09.03.2018** a avut loc discuția finală, dată la care inspecția fiscală este încheiată în conformitate cu prevederile art.130 alin.(4)- **“Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”**

De asemenea, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, potrivit cărora: *“la data de 09.03.2018 când s-a prezentat reprezentantului societății înștiințarea la discuția finală înregistrată cu nr.x și s-a predat proiectul de raport de inspecție fiscală, s-a solicitat administratorului societății o nouă nota explicativă cu privire la neprezentarea ordinelor de deplasare (anexa 10). De asemenea trebuie subliniat faptul că organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința administratorului societății faptul că neprezentarea documentelor justificative solicitate atrage nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate, astfel că acesta ar fi trebuit să se implice activ în regasirea și prezentarea în timpul desfășurării inspecției.*

În intervalul 09.03.2018 (data înștiințării pentru discuția finală) - 19.03.2018 data limită pentru exprimarea în scris a unui punct de vedere și a depunerii de noi documente pentru susținerea punctului de vedere, reprezentantul societății avea posibilitatea prezentării ordinelor de deplasare.”

În consecință, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, deși au fost prezentate ordine de deplasare, acestea nu sunt întocmite în conformitate cu prevederile O.M.F.P nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile și a altor documente justificative, prin care să justifice că deplasările efectuate sunt în scopul obținerii de

venituri, rezultând că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu deplasările în sumă de **x lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

b) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil reprezentând achiziții lenjerie de pat, în condițiile în care societatea nu a demonstrat că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli în sumă de x lei reprezentând achiziționarea de lenjerii de pat în baza facturii nr.x emisă de PFA x

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că această achiziție nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, fapt pentru care au stabilit aceste cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, sunt incidente prevederile art.19, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 19 Reguli generale

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

„Art. 21 Cheltuieli

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile aferente achiziției de bunuri reprezentând lenjerii de pat, deoarece contestatoarea nu a demonstrat că aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri.

Prin nota explicativă dată de reprezentantul legal al societății, respectiv x, organelor de inspecție fiscală în legătură cu necesitatea achiziționării acestor lenjerii, aceasta a precizat doar: *„Lenjeria care se regăsește în factura nr.x a fost achiziționată pentru muncitori (cearceafuri și fețe perne).”*

Argumentele contestatoarei potrivit căreia lucrările societății se desfășoară în afara localității de domiciliu a muncitorilor, că o parte erau cazați fie în bărcile societății, fie în spații puse la dispoziție de beneficiar, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât acestea sunt doar o afirmație pro-causa, nefiind prezentate documente cu caracter specific în funcție de natura cheltuielii, cu destinația clară a acestor cheltuieli în raport de activitate desfășurată, a modului în care acestea au contribuit la realizarea de venituri, în condițiile în care este vorba de cheltuieli cu achiziții de lenjerii de pat.

Astfel, se reține că existența unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, contribuabilul trebuind să justifice necesitate efectuării acestor achiziții și măsura în care acestea au contribuit la realizarea de venituri impozabile prin specificul activității desfășurate.

De asemenea, nu poate fi reținut nici argumentul contestatoarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au menționat care ar fi documentele care ar fi trebuit să le prezinte, având în vedere că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale este în sarcina contribuabilului, în conformitate cu prevederile art.73 alin.(1) din Codul de procedură fiscală: „(1) **Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal**”.

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de 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 afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250- *Obiectul probei și mijloacele de proba*

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, marturisirea uneia dintre parti, făcută din proprie inițiativa sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Având în vedere că societatea contestatoare nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca neîntemeiată contestația pentru cheltuielile în sumă de x lei.**

c) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit nedeductibile cheltuielile cu achiziția, reparațiile, întreținerea și combustibil aferente unor autoturisme, în condițiile în care nu s-a demonstrat că autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice.

În fapt, în perioada 2014-2016, contestatoarea a înregistrat integral în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli reprezentând diferențe de curs valutar și dobânzi aferente achiziționării, întreținerea, funcționarea autoturismelor VW Tourareg, VW Tiguan și Skoda Fabia, precum și combustibilii utilizați în sumă de x lei.

Deoarece contestatoarea nu deține foi de parcurs care să confirme că achizițiile respective sunt efectuate exclusiv în scopul activității economice și care să conțină cel puțin informații de natura categoriei de vehicul utilizat, scopul lu locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea are limitat dreptul la deductibilitatea la calculul masei profitului impozabil de 50 %.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.21- (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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.”

coroborat cu prevederile pct. 49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.

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

Începând cu 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.25 - (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

1) 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;”

Norme metodologice

„(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.

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

Din prevederile legale sus enunțate, rezultă că pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau folosința persoanei impozabile a fost limitată

deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil **la 50 %**, **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 în scopul activității economice**, caz în care **este obligatia** persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii integrale a cheltuielilor și să dețină documentele prevăzute de lege 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.

Prin urmare, orice persoană impozabilă poate aplica deductibilitatea limitată a cheltuielilor de 50% la determinarea profitului impozabil aferente cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar și dobânzi aferente achiziționării, întreținerea, funcționarea autoturismelor, precum și a combustibililor utilizați, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, SC x SRL a înregistrat integral în categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli cu achiziționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor VW Touareg, VW Tiguan și Skoda Fabia și combustibilul aferent, fără a prezenta foi de parcurs care să confirme că achizițiile respective au fost efectuate exclusiv în scopul activității sale economice și care să conțină cel puțin informații de natura categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, motiv pentru care au aplicat deductibilitatea limitată la calculul profitului impozabil a cheltuielilor legate de autovehicule.

Mai mult, prin nota explicativă dată în 08.02.2018 administratorul societății contestatoare a declarat: “ *Pentru autoturismele Touareg, x VW Tiguan x și Skoda Fabia x nu au fost întocmite foi de parcurs, acestea fiind utilizate de către administrator.*”

Contestatoarea prin contestația formulată pretinde deductibilitatea integrală la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu achiziționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor VW Touareg, VW Tiguan și Skoda Fabia și a combustibilul aferent, fără a prezenta în celor afirmate documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală respectiv foi de parcurs și care să demonstreze utilizarea **exclusivă** în scopul activității economice în condițiile în care legiuitorul a stabilit că **pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor societatea avea obligația demonstrării că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere**. Or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor în procent de 50 %.

Având în vedere că SC x SRL nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca neîntemeiată contestația pentru cheltuielile în sumă de x lei.**

d) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.

În fapt, pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei, întrucât contestatoarea nu a demonstrat că aceste achiziții sunt în scopul obținerii de venituri, după cum urmează:

- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând achiziția sejur Grecia;
- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând achiziția pachet crăciun 2014;
- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând tichete cadou acordate peste limita legală;
- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând amenzi aplicate de autoritățile române;
- cheltuieli în sumă de x lei reprezentând deplasări emise de SC x către SC x ARH SRL;
- cheltuieli în sumă x lei reprezentând achiziții îmbrăcăminte.

Deși, prin contestația formulată contestă în integralitate impozitul pe profit din decizia de impunere, contestatoarea nu aduce niciun argument și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze în ce privește cheltuielile în sumă de x lei; mai mult se reține că este de acord cu o parte din constatățile organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„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”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate impozitul pe profit stabilit în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.x, pentru cheltuielile în sumă de x lei, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază contestația împotriva acestui capăt de cerere.

Astfel, potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirmă o pretenție în justitie trebuie să o dovedească, regula traditionala exprimata prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, potrivit prevederilor art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.

Avand în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invoca în sprijinul pretențiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Astfel, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca nemotivată contestația pentru cheltuielile în sumă de x lei.**

Urmare a celor prezentate la pct.III 1.a), b), c) și d) din prezenta decizie de soluționare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil funcție de cheltuielile nedeductibile fiscal stabilind în sarcina contestatoarei un impozit pe profit în sumă de x lei, motiv pentru care **se va respinge ca**

neîntemeiată și nemotivată contestația pentru impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA sus menționată, în condițiile în care furnizorul la data emiterii facturii nu era înregistrat ca plătitor de TVA.

În fapt, contestatoarea a înregistrat și dedus TVA în sumă de x lei în baza facturii nr.x reprezentând “cv proces verbal licitație bunuri mobile”, emisă de SC xRL, furnizor neplătitor de TVA.

De asemenea, la data primirii bunurilor în baza proceselor verbale de predare primire în luna noiembrie 2014, contestatoarea a înregistrat și a dedus TVA în sumă de x lei.

Ca atare, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) și art.155 alin.(19) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia:

În drept, sunt incidente prevederile Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia:

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborat cu prevederile pct.46 (1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin.

*(1[^]1) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și **codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.**“*

Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea numai pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile de la art.155 alin.(19) din același act normativ:

*“(19) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:***

*d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;**”*

Din verificările organelor de inspecție fiscală pentru achizițiile respective s-a constatat că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturii fiscale emisă de un furnizor neînregistrat ca plătitor de TVA, dar și în baza notelor de recepție întocmite la data primirii bunurilor fără a deține factură.

Legislația fiscală condiționează deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceia că achizițiile pentru care sesolicită deducerea să fie destinate utilizării sale taxabile ale persoanei impozabile, a condiției de formă, inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină o factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, se reține că beneficiarii care achiziționează bunuri sau servicii de la contribuabili neînregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sau fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective. Norma legală este imperativă, fără a prevedea cazuri speciale legate de modul de intrare și înregistrare în contabilitate a acestor bunuri sau destinația lor ulterioară, prin care se derogă de la ea.

Argumentul contestatoarei potrivit căreia nu poate fi ținută răspunzătoare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 prevede:

*“Art 6. - (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. “

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură 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 acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate și întrucât argumentele privind starea de fapt și de drept nu sunt de natură de a stabili o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate limitată a TVA aferentă achiziției, reparațiilor, întreținerea și combustibilului aferente unor autoturisme, în condițiile în care nu s-a demonstrat că autoturismele au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice.

În fapt, în perioada 2014-2016, contestatoarea a înregistrat și și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziționării, întreținerii și funcționării autoturismelor, precum și a combustibilului aferent, fără a

prezenta organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru a face dovada utilizării acestora în scopul exclusiv al activității economice.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 ^1 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Art.145- (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”*

Art.145^1- 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.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(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 – 147^1.

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

Potrivit pct. 45^1 alin.(1), (2) și (4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

(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.

Începând cu 01.01.2016 sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 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”

Norme metodologice

“(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.298 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.297 și la art. 299 - 301 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.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, rezultă că în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere pentru achiziția acestora, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege, precum și o limitare de 50% a deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției acestora, combustibilului și cheltuielilor aferente.

Astfel, în cazul autoturismelor utilizate exclusiv în scopul activității economice, **este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foi 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.**

Așa cum s-a prezentat la punctul III.1.c) din prezenta decizie, întrucât SC x SRL nu a prezentat foi de parcurs care să confirme că achizițiile respective au fost efectuate exclusiv în scopul activității sale economice și care să conțină cel puțin informații de natura categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, organele de inspecție fiscală au aplicat deductibilitatea limitată a TVA în procent de 50% aferent achiziționării, întreținerii, reparațiilor și a combustibilului legate de autovehicule în cauză.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că, nici pe parcursul inspecției fiscale, nici cu ocazia soluționării contestației pe cale administrativă, SC x SRL nu aduce documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină informațiile obligatorii și care să demonstreze că autovehiculele contestatoarei au fost utilizate exclusiv în scopul operațiunilor taxabile pentru a beneficia de deductibilitatea integrală a TVA .

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.

În fapt, deși contestă în integralitate TVA stabilită prin decizia de impunere, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, contestatoarea nu aduce niciun argument și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze în ce privește această sumă.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„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”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată în sumă de 30.683 lei stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-CS 47/22.03.2018, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază contestația împotriva acestui capăt de cerere.

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

Mai mult, art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede: „ (1) **Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal**”.

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

Se retine că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Astfel, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca nemotivată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. x.

Potrivit prevederilor art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Art. 131- *Rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

b) *deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

c) *deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...)*”

Astfel, Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stă la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor art.93 și art.98 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 93- *Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

b) *prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(3) *Dispozițiile alin.(2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”*

„ART. 98 - *Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art.269 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 269 - Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Față de aceste prevederi legale se reține că prin Codul de procedură fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilului.

Se mai reține că, potrivit art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

La pct. 5.4 din Ordinul nr. 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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.”, raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, soluționându-se contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x, pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-CS x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- x SRL
- A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

x