

Biroul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul de Inspectie Fiscala nr. .. prin adresa nr. ...cu privire la contestatia formulata de SC ... cu sediul in loc. .., jud. .. cod fiscal RO ..., inregistrata la DGFP .. sub nr. ..

**Prin contestatia formulata, SC .. SRL isi indreapta contestatia impotriva Deciziei de impunere nr... pentru suma de .. lei, reprezentand:**

<b>Impozit pe profit</b>	<b>.. lei</b>
<b>Majorari aferente impozitului pe profit</b>	<b>.. lei</b>
<b>Penalitati aferente impozitului pe profit</b>	<b>.. lei</b>
<b>TVA</b>	<b>.. lei</b>
<b>Majorari aferente TVA</b>	<b>.. lei</b>
<b>Penalitati aferente TVA</b>	<b>..lei</b>

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv .., potrivit confirmarii de primire atasata la dosarul contestatiei si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv ..., conform stampilei de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003, ®, privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I. SC ... SRL, prin contestatia inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ..contesta Decizia de impunere nr. ...., din urmatoarele motive:**

Conform prevederilor art. 107 din Codul de procedura fiscala, organul de inspectie fiscala, dupa efectuarea inspectiei, are obligatia sa instiinteze si sa stabileasca cu contribuabilul data unei sedinte de conciliere, lucru care nu s-a realizat.

Acest lucru este recunoscut si de organul de inspectie fiscala prin aceea ca anexeaza la Raportul de inspectie fiscala o Nota de instiintare fara a fi inregistrata la societate, iar in cursul raportului de inspectie fiscala face referire la numarul de inregistrare.., care este in realitate numarul de inregistrare al raportului de control.

Obligativitatea concilierii este mentionata nu numai in actele normative care reglementeaza domeniul fiscal dar si in Legea nr. 115/2002 prin care se precizeaza ca inainte de actiunea in instanta este obligatorie mentinerea si in

cauzele fiscale.

Conform art. 107, alin. (4) si art. 205 din Codul de procedura fiscala, contribuabilul care se considera nedreptatit are dreptul la un punct de vedere, in scris, prin care sa conteste cale invederate in raportul de inspectie fiscala.

Contribuabilul a formulat acest punct de vedere in scris insa organul de inspectie fiscala nu analizeaza pe fond cele contestate, nu solicita documentele contabile si contractul de prestari servicii invocate ci se rezuma numai la constatarile initiale din Raportul de inspectie fiscala.

In Raportul de inspectie fiscala sunt mentionate obligatii bugetare suplimentare datorate bugetului de stat in suma de .. lei datorate unei baze impozabile suplimentare, constatate in urma controlului, astfel:

Impozit pe profit	.. lei
Majorari aferente impozitului pe profit	.. lei
Penalitati aferente impozitului pe profit	.. lei
TVA	.. lei
Majorari aferente TVA	.. lei
Penalitati aferente TVA	.. lei

In sustinerea netemniciei acestor constatari societatea prezinta urmatoarele argumente:

1. Cu privire la impozitul pe profit

In Raportul de inspectie fiscala se face referire la faptul ca societatea nu a calculat si virat impozit pe profit aferent perioadei ..., in suma de .. lei, din care .. lei in anul .. si .. lei in mai ..

a) Aceasta obligatie suplimentara la bugetul de stat este considerata de organele de inspectie ca fiind datorata indeosebi inregistrarii efectuate in evidenta contabila a sumei de ... lei, reprezentand cheltuielile cu reparatiile, afectand in acest sens baza de impozitare.

Organele de inspectie fiscala nu iau in considerare existenta contractului de prestari servicii nr.... prin care SC ... se obliga sa execute lucrari conform devizului in suma de ... in anul .. pentru societatea SC ...

Societatea SC ...SRL, necunoscand la .. starea SC.. SRL (nu are salariati inregistrati), deoarece o parte din lucrari s-au efectuat, storneaza din evidenta contabila suma de .. lei, pentru lucrarile neefectuate, conform facturii emise de catre SC..., chiar mai mult, raporteaza aceasta factura in ...

Desi stornarea efectuata in anul .., nu a influentat veniturile impozabile ale anului.., ea fiind inregistrata in contul .., societatea retine si vireaza un impozit pe profit suplimentar.

Acest lucru este cunoscut si de organele de inspectie fiscala care in Raportul de inspectie fiscala mentioneaza ca pentru anul .. societatea SC .. SRL a platit bugetului de stat obligatii suplimentare nedatorate in suma de ..lei.

b) De asemenea, organele de inspectie considera ca impozitul datorat bugetului de stat a fost diminuat cu suma de .. lei, ca urmare a neinregistrarii in evidenta contabila a unor venituri in suma de... lei reprezentand subventie APIA.

Organele de inspectie nu iau in considerare prevederile legale care reglementeaza modul de inregistrare a veniturilor primite drept subventii desi fac referire la acestea, dar dau o interpretare proprie.

Astfel, conform prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a Ordinului Ministerului Finantelor Publice nr. 3055/2009 "Subventiile se recunosc pe o baza sistematica drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze".

Rezulta astfel ca veniturile se inregistreaza atunci cand se efectueaza cheltuielile si pe cale de consecinta, daca s-ar proceda altfel (cum considera organele de control) subventia s-ar diminua si nu ar mai corespunde nivelului stabilit prin actul normativ special.

2. In ceea ce priveste TVA – ul datorat suplimentar Bugetului de stat organele de inspectie fiscala considera ca SC ..SRL datoreaza bugetului de stat TVA in suma de .. lei ca urmare indeosebi a unei inregistrari eronate de TVA deductibil (cu 50%) aferent achizitiei unui autoturism, facand referire la prevederile Legii 571/2003 dar dand o interpretare proprie si nu in litera si spiritul legii.

Organul de inspectie nu ia in considerare ca autoturismul este destinat transportului de persoane si nu este destinat exclusiv activitatilor economice, iar pentru aceasta Legea 571/2003, art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) mentioneaza posibilitatea deductiei cu 50% a TVA "Prin exceptie de la prevederile art. 145 se limiteaza la 50% dreptul de deductie a taxei aferente cumpararii ... de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehicule aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice".

De fapt, autovehiculul a fost achizitionat in scop comercial (art. 145, lit. d).

3. In ceea ce priveste majorarile si penalizarile de intarziere calculate, organele de inspectie fiscala considera ca urmare a nevirarii la termen si in cuantumul legal al obligatiilor datorate bugetului de stat, ...SRL datoreaza:

- majorari de intarziere in suma de .. lei
- penalitati de intarziere in suma de ... lei

Modelul de calcul al accesoriilor, efectuat de organul de control pentru asa zisele obligatii neachitate catre bugetul de stat, dovedesc reaua intentie, efectuandu-se cu incalcarea unui principiu fundamental de drept "pentru aceeasi fapta nu se percep doua sanctiuni" cat si a prevederilor art. 120, alin. (1) din OG

92/2003, in care se mentioneaza expres ca se calculeaza numai majorari.

Organele de inspectie fiscala poate au fost induse in eroare de practica instantelor judecatoresti in care, pentru aspectele de acest gen, calculeaza numai dobanzi (asemanatoare penalizarilor) dar nu dobanzi si majorari).

In legatura cu acest aspect, daca prin absurd se considera ca societatea ar datora bugetului de stat obligatii suplimentare, aceasta ar urma sa suporte numai majorari de intarziere.

In raport cu cele de mai sus cat si a faptului ca societatea a dat dovada de buna credinta platind sume nedatorate Bugetului de stat de ... lei, societatea solicita refacerea Raportului de inspectie fiscala conform noilor date si informatii in caz contrar urmand sa solicite medierea in baza Legii nr. 115/2012 si in raport de aceasta actiune in instanta.

Societatea ataseaza contestatiei Contractul de prestari servicii nr. ... incheiat intre SC .. SRL si SC ....

**II. Organele competente din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala nr. ..., prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ... formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Inspectia fiscala s-a incheiat in data de .. data cand a avut loc discutia finala asupra aspectelor constatate la control SC .. .. SRL fiind instiintata cu adresa nr. .., anexata la prezentul act de control. Instiintarea nu a fost inregistrata in registrul societatii deoarece la sediul societatii nu exista un astfel de registru, iar d-na .. in calitate de imputernicit urmand sa predea instiintarea de discutie finala si proiectul raport de inspectie fiscala, conform art. 107, alin. (2) din OG 92/2003, d-nului Popa Gheorghe administratorul societatii.

Contribuabilul avand posibilitatea sa-si exprime punctul de vedere potrivit art. 9, alin. (1) si sa-l prezinte in scris, conform art. 107, alin. (4) in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale.

D-nul .. in calitate de administrator isi exprima in scris punctul de vedere sub forma unei contestatii mentionand ca are obiectiuni la rezultatele prezentate prin proiectul raport de inspectie fiscala, refuzand sa semneze anexele raportului de inspectie fiscala si sa raspunda la nota explicativa solicitata de organele de inspectie fiscala.

Sumele stabilite suplimentar cu privire la:

1. Impozit pe profit in suma de .. lei dupa cum urmeaza:

.. lei diferenta impozit pe profit pentru perioada... reprezentand:

l..ei impozit profit aferent sumei de .. lei conform facturii nr. .. emisa de SC .. SRL in care se mentioneaza ""c/v servicii de renovare si reparatii conform contractului nr. .. referitor la intervalul septembrie – decembrie ... Societatea a inregistrat in contabilitate factura mentionata in cont 611 'Cheltuieli cu reparatiile" doar in baza contractului nr. ... La data efectuarii controlului

societatea nu detine conform prevederilor legale justificarea prestarilor efective a serviciilor: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, iar contractul mentionat nu a fost pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala desi a fost solicitat d-nei .. in calitate de contabil in prezenta careia s-a efectuat inspectie fiscala la sediul social din comuna .., jud. .. ca exista la punctul de lucru din loc. .., jud. .. si o sa fie adus, lucru care nu s-a efectuat pana la finele inspectiei fiscale, motivandu-se ca nu a fost gasit.

In luna iunie .. SC ... emite factura de storno pentru factura .., explicatia ... fiind aceea ca lucrarile nu au fost efectuate de prestator (motiv mentionat si in contestatie) suma inregistrata in contul 1174 "recunoscand" astfel inregistrarea eronata din anul ...

Conform reportului transmis de compartimentul schimb de informatii privind declararea achizitiilor/livrari (declaratia 394), se poate vedea neconcordanta privind declararea acestei sume intre cele doua societati.

Avand in vedere cele expuse mai sus organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala cu reparatiile in suma de .. lei nedeductibila societatea incalcand:

- prevederile Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 21, alin. (4), lit. f) factura nr. ..emisa de SC ... avand data emiterii 12.01.2011. Aceasta cheltuiala a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii in luna septembrie ... cand documentul nu exista, afectand astfel profitul anului ..

- prevederile Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 21, alin. (4), lit. m), coroborat cu HG 44/2004, pct 48 deoarece la data controlului societatea nu detine conform prevederilor legale justificarea prestarilor efective a serviciilor: situatii de lucrari, procese verbale de receptie.

- prevederile Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 24, alin. (1), conform careia cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

- prevederile Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 24, alin. (3), lit. d) conform careia sunt considerate mijloace fixe amortizabile investitiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si care conduc la obtinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

- ..lei in minus, impozit pe profit aferent sumei de .. lei reprezentand cheltuiala eronat inregistrata de societate in trim... efectuandu-se astfel influenta intre trimestre, cu privire la calculul si declararea impozitului pe profit, incalcand prevederile OG 92/2003 @ art. 82, alin. (3).

- .. lei in minus diferenta intre impozitul minim datorat si declarat de societate si impozitul pe profit calculat.

.. lei impozit pe profit pentru perioada... reprezentand subventia de la APIA conform Deciziei de plata in avans nr. ..si Decizia nr... suma ce nu a fost inregistrata in veniturile societatii la data emiterii deciziei (inregistrata in cont 131), incalcand prevederile art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; pct. 13 din HG 44/2004, respectiv pct. 236, alin. (1) din OMFP 3055/2009 "Subventiile se recunosc pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze" si pct. 36, alin. (1) si (2) din OMFP 3055/2009 (1) "Elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute in prezenta sectiune, conform contabilitatii de angajamente. Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadei aferente.

(2) Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceiasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli".

.. lei pentru perioada...

- ... lei impozit pe profit aferent subventiei APIA conform Deciziei de plata in avans nr. .. si Deciziei nr..., suma ce nu a fost inregistrata in veniturile societatii la data emiterii deciziei (inregistrata in cont 445 urmand la recoltare sa fie inregistrata in venituri)

-.. lei impozit pe profit in minus, reprezentand subventie APIA aferenta anului .. si corectata de societate in luna iulie ... Pentru aceasta suma s-au calculat majorari si penalitati intre trimestre.

- .. lei impozit profit aferent cheltuielii nedeductibile inregistrata in cont .. de care societate nu tine cont la calculul impozitului pe profit, incalcand prevederile Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 19, alin.(1)

- .. lei impozit pe profit aferent cheltuielii cu sponsorizarea de care societatea nu a tinut cont la calculul impozitului pe profit, urmand a fi scazuta din impozitul datorat, incalcand prevederile Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 21, alin. (4), lit. p), coroborat cu HF 44/2004, pct. 49

2. Diferenta TVA in suma de .. lei reprezentand:

- .. lei TVA deductibila reprezentand inregistrarea dubla in jurnalul de cumparare incalcand prevederile OG 92/2003(R), art. 82, alin. (3)

- .. lei (50% din .. lei) TVA deductibila aferenta achizitiei unui autoturism ..,

incalcand prevederile Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 145<sup>1</sup>, alin. (1).

3. Majorari si penalitati calculate

Impozit pe profit	- dobanzi/majorari	.. lei
	- penalitati de intarziere	.. lei
TVA	- dobanzi/majorari	.. lei
	- penalitati de intarziere	.. lei

Pentru diferentele constatate s-au calculat dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de plata conform O.G. 92/2003, art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1), 120<sup>1</sup>, alin. (1) si (3).

Suma de ..lei, reprezentand impozit pe profit, majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitati de plata in suma de ..lei, TVA in suma de .. lei, majorari de intarziere in suma de .. lei, penalitati intarziere in suma de .. lei sunt considerate legal stabilite conform RIF nr. .. si a Deciziei de modificare a bazei de impunere nr... conform celor mentionate mai sus.

Organul de inspectie fiscala propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, precum si dobanzi/majorari si penalitati aferente.

**III Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:**

**1. Referitor la impozitul pe profit in suma de .. lei cat si la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit .. lei si penalitatile aferente impozitului pe profit .. lei:**

**Perioada verificata ...**

**In fapt,** prin Raportul de inspectie fiscala nr. .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit in suma de .. lei ce provine din:

**- .. lei, stabilit pentru perioada... ce se compune din:**

- ... lei, aferent sumei de ... lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile;

- .. lei, in minus, impozit pe profit aferent sumei de .. lei reprezentand cheltuiala eronat inregistrata;

- .. lei, in minus, reprezentand diferenta intre impozitul minim datorat si declarat de societate si impozitul pe profit calculat.;

**- .. lei, stabilit pentru perioada ...asupra veniturilor din subventie**

**APIA**

**- .. lei, stabilit pentru perioada ... ce se compune din:**

- .. lei aferent sumei de .. lei, asupra veniturilor din subventie APIA

- .. lei, in minus, aferent sumei de .... lei, asupra veniturilor din subventie APIA

- .. lei, aferent sumei de .... lei reprezentand cheltuiala nedeductibila

- .. lei, aferent sumei de ... lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea

Din analiza contestatiei formulata de SC ...L SRL se retine ca, desi aceasta contestata in totalitate impozitul pe profit de .. lei stabilit la control, aduce motivatii doar cu privire la:

- suma de ..lei reprezentand impozit pe profit aferent unei baze impozabile de .. lei cheltuieli cu reparatiile;

- suma de .. lei reprezentand impozit pe profit stabilit pentru perioada .. aferent veniturilor din subventii APIA in suma de... lei.

De asemenea se retine ca societatea nu depune in sustinere documentele justificative care sa-i sustina afirmatiile, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art. 206, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, cu adresa nr. ..si nr. ... i s-a solicitat societatii sa depuna dovezi in acest sens :

- nota contabila prin care a fost inregistrata prestarea de servicii in anul .. si balanta de verificare corespunzatoare lunii in care a fost facuta inregistrarea respectiva;

- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate factura nr. ... in luna ianuarie.. cu valoarea de .. lei;

- balanta de verificare pentru luna pentru luna ianuarie..;

- factura din luna iunie .. emisa de SC .. prin care se storneaza factura nr.

..;

- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate aceasta factura in luna iunie ..

- balanta de verificare pentru luna iunie..

- registrul jurnal in copie pentru luna ianuarie si pentru luna iunie ..

ambele adrese cu termen de inaintare .. zile de la primire.

In data de ..cu adresa nr... societatea depune la dosarul cauzei in copie:

- contract de prestari servicii nr. ...

- situatii lucrari ....

- Proces verbal de receptie pentru motel .. si pentru motel..

- contracte de inchiriere referitoare la motel Darste, motel Rupea si motel ..

si cu adresa nr. .. din data de .. depune urmatoarele documente:

- nota contabila prin care a fost inregistrata prestarea de servicii in septembrie ..

- balanta de verificare pentru luna septembrie ..

- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate in luna

- februarie ..prestarea de servicii cu valoarea de .. lei;
- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate in luna februarie .. prestarea de servicii cu valoarea de .. lei;
  - balanta de verificare pentru luna februarie..
  - registrul jurnal in copie pentru luna februarie ...
  - nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate in luna iunie .. prestarea de servicii cu valoarea de ...
  - balanta de verificare pentru luna iunie ..
  - registrul jurnal in copie pentru luna iunie ..
  - nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate in luna iulie .. prestarea de servicii cu valoarea de ..lei;
  - nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate in luna iulie .. prestarea de servicii cu valoarea de.. lei;
  - balanta de verificare pentru luna iulie ..
  - registrul jurnal in copie pentru luna iulie ..

**1.A. In ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent unei baze impozabile in suma de .. lei, cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice .. prin Biroul solutionare contestatii este sa se pronunte daca sunt deductibile cheltuielile cu reparatiile, inregistrate de catre societate in contabilitate in luna septembrie.., in baza unui contract de prestari servicii, nu in baza unei facturi emisa de furnizorul de servicii.**

**In fapt,** organele de inspectie fiscala au stabilit in anul .. impozit pe profit aferent sumei de ..lei reprezentand cheltuieli cu reparatiile, inregistrate in contabilitate pe baza contractului nr. .., facturate in luna ianuarie .., si inregistrate in anul .. in contul 117, fara sa justifice conform prevederilor legale ca au fost prestate efectiv acele servicii cu situatii de lucrari, procese verbale de receptie, etc.

Din contractul nr. .. incheiat intre SC ..si SC . .. se retine ca obiectul acestuia il constituie efectuarea de catre prestator in favoarea beneficiarului a urmatoarelor servicii al caror pret este de...lei:

a) reparatii interioare si exterioare, izolari interioare si exterioare, finisari si zugraveli interioare si exterioare la punctul de lucru .. situat in localitatea .. judetul ...

b) reparatii interioare si exterioare, izolari interioare si exterioare, finisari si zugraveli interioare si exterioare, finisari si zugraveli interioare la punctul de lucru ....

c) reparatii interioare si exterioare, izolari interioare si exterioare, finisari si zugraveli interioare si exterioare la punctul de lucru .., situat in localitatea ...

In sustinere societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare existenta contractului de prestari servicii nr....prin care SC . . se obliga sa execute lucrari conform devizului in suma de ..in anul.. pentru societatea SC... SRL..Societatea considera ca stornarea efectuata in anul .., nu a influentat veniturile impozabile ale anului .., ea fiind inregistrata in contul 1174, dar face mentiunea ca a retinut si virat un impozit pe profit suplimentar in anul .. de .. lei.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se stipuleaza:

**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.”**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, profitul impozabil se determina 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.

Referitor la aplicarea art. 19 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, la punctul 12 prevad urmatoarele:

**12. “Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.**

La art.21 alin. (1) si alin.(4) lit.f) si m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede ca :

**(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:**

**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”

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

coroborate cu pct.44 și 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare al Codului fiscal care dispune:

**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”.**

**48. „Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

**- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

**- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”**

Totodata in art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 se precizeaza:

**(1) “Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.**

**(2) “Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz.”**

**In ceea ce priveste documentul justificativ in baza caruia prestarile de servicii se inregistreaza in contabilitatea cumparatorului si a furnizorului, in Ordinul nr. 2.226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la art.4 se stipuleaza: (1) “Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în anexa nr. 3, care face parte integrantă din prezentul ordin, și se aplică numai de**

**către persoanele stabilite în România, în conformitate cu prevederile art. 125<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Pentru facturile transmise pe cale electronică se aplică prevederile art. 155 din Codul fiscal”, iar în anexa 3 ”Normele de întocmire și utilizare a facturii” se face precizarea ca factura este formular cu regim intern de tiparire și numerotare care:**

1. **“Servește ca;**

**- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;**

**- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;**

**- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;**

**- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;**

**- alte situații prevăzute expres de lege**

**2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.”**

Din analiza acestor prevederi legale rezulta ca documentul justificativ în baza caruia se fac înregistrările în contabilitate este factura, iar pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii înscrise într-o factura trebuie ca, contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, să dovedească ca serviciile au fost efectiv prestate, au fost executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificarea prestării efective a serviciilor facându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

**Astfel, se constata ca în anul .., în mod eronat societatea s-a înregistrat în contabilitate cu suma de .. lei, ca și cheltuiala deductibila, în baza contractului nr... încheiat între SC .. și SC .. ...L și nu în baza facturii care constituie document justificativ de înregistrare în contabilitate și care trebuie să fie însoțită de contract, situații de lucrări, procese verbale de recepție care să ateste ca serviciile au fost efectiv prestate.**

Mai mult decât atât, se reține ca SC.. a emis factura de prestări servicii repartii și renovare conform contract nr. .. referitor la intervalul sep. - dec.. în data de .. sub nr... cu valoarea de .. lei fără TVA.

Având în vedere susținerea societății din contestația formulată și anume ca în anu.. a reținut și achitat în plus impozit pe profit în suma de... lei, cât și mențiunile făcute de organele de inspecție fiscală referitoare la faptul că furnizorul a emis în anul .. factura de prestări servicii în valoare de .. lei și tot în anul .. a stornat-o, organul de soluționare a cauzei a solicitat contestatarii cu adresa nr. ... să depună în copie:

- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate factura nr. .. in luna ianuarie .. cu valoarea de ... lei;
- balanta de verificare pentru luna pentru luna ianuarie ..
- factura din luna iunie .. emisa de SC ...L prin care se storneaza factura nr. ..;
- nota contabila prin care a fost inregistrata in contabilitate aceasta factura in luna iunie..
- balanta de verificare pentru luna iunie..
- registrul jurnal in copie pentru lunile ianuarie si iunie ..., in vederea verificarii

Din analiza acestor documente se retine ca societatea:

1. Inregistreaza in contabilitate factura nr. .. in luna februarie 2011 (poz. .. din Registrul jurnal luna februarie) prin inregistrările contabile:

611=..lei

611=.. lei

2. Inregistreaza in contabilitate factura nr. .. de stornare a facturii nr... in luna iunie .. (poz. .. din Registrul jurnal iunie) prin inregistrarea contabila:

611=.....lei

3. Inregistreaza in contabilitate factura nr. .. de stornare a facturii nr. ... in luna iulie .. (poz... din Registrul jurnal iulie) prin inregistrările contabile:

611=.. lei

1174=... lei

In consecinta, in ceea ce priveste sustinerea petentei ca in anul .. a retinut si achitat impozit pe profit in plus in suma de ..nu poate duce la solutionarea favorabila a cauzei intrucat prin inregistrările contabile efectuate in anul .., asa cum am aratat mai sus, societatea nu si-a majorat profitul impozabil si implicit nu a platit impozit pe profit in plus, rezultat din aceasta operatiune, ci demonstreaza inca o data in fapt, ca prestarile de servicii nu au fost efectiv prestate.

De asemenea se retine ca in conformitate cu prevederile art. 206 si 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificările si completările ulterioare se stipuleaza:

***Art. 206 (1) "Contestația se formulează în scris și va cuprinde:***

***[.....]***

***c) motivele de fapt si de drept:***

***d) dovezile pe care se întemeiază;"***

***Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

***(1) "Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au***

***stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.***

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”, articol în vigoare conform art. 230 lit. a) din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil.

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

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

În baza celor reținute și având în vedere prevederile legale invocate se constata ca motivațiile societatii nu sunt bazate pe documente justificative și argumentate in fapt și in drept astfel incat sa combată constatările organelor fiscale și să rezulte o situație contrară față de cea constatată la control,motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiata pentru suma de ... **lei** reprezentand impozit pe profit aferent sumei de .. **lei inregistrata in mod eronat in anul .. ca si cheltuiala deductibila, in baza contractului nr. ..**, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele pct. 11.1 lit. a) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

### **11.1. "Contestația poate fi respinsă ca:**

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

**1.B. Referitor la impozitul pe profit in suma de ..lei aferent unei baze impozabile in suma de .. lei, cauza supusa solutionarii DGFP .. prin Biroul solutionare contestatii este daca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind venituri impozabile, veniturile din subventii, acordate de APIA in anul .. in baza Deciziei de plata in avans nr. .. si Deciziei nr. ....**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au considerat ca in perioada .. societatea nu s-a inregistrat cu suma de .. lei reprezentand venituri din subventie APIA conform Deciziei de plata in avans nr... si Deciziei nr. ... Pentru srijinul pe suprafata primit de la APIA campania .. organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila in anul .. cu suma de.. lei **concomitent cu** diminuarea bazei impozabile in anul .. cand s-a inregistrat eronat societatea, in acest fel generand doar calculul accesorii.

Pentru venitul din subventii neinregistrat de societate in anul 2010 a rezultat un impozit pe profit in suma de 3.407 lei.

In sustinere SC . arata ca a inregistrat corect subventiile pe suprafata acordate pentru campania anului .. in anul urmator, respectiv .. avand in vedere ca veniturile se inregistreaza atunci cand se efectueaza cheltuielile.

Astfel, societatea contesta majorarea bazei impozabile aferenta exercitiului fiscal .. cu subventia primita de la APIA in suma de .. lei considerand ca s-a inregistrat corect in anul .. cu aceasta suma.

**In drept**, cauzei ii sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit se precizeaza:

***"(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.***

Potrivit art. 6, al. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, ***"orice operatiune economico-financiara efectuata trebuie consemnata in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate,dobandind astfel calitatea de document justificativ."***

Reflectarea în contabilitate a operațiilor economico-financiare de către operatorii economici se efectuează potrivit Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2010 unde la pct. 236, alin. (1) prevede: **“Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze”**.

Conform pct. 36, al. (1) și (2) din reglementările contabile menționate, *elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.*  
*(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.”*

Asadar, subvențiile se recunosc din punct de vedere contabil pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor pe care acestea le compensează, și din punct de vedere fiscal sunt luate în calcul la stabilirea profitului impozabil, în aceeași perioadă impozabilă, ca venituri impozabile, respectiv ca cheltuieli deductibile, astfel încât profitul impozabil generat de aceste operațiuni este, în fapt, nul.

În speta, se constată că societatea și-a înregistrat în mod eronat în anul .. subvențiile încasate pentru campania .. pe care trebuia să le înregistreze în anul .. pentru a compensa cheltuielile deductibile efectuate în campania ..

În concluzie, organul de inspecție fiscală a procedat corect la majorarea bazei impozabile pentru anul .. cu suma .. lei reprezentând sprijinul pe suprafața acordat de APIA pentru campania 2010 în baza Deciziei **Deciziei de plata în avans nr. ..și Deciziei nr. ...**

Prin urmare, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe profit aferent bazei impozabile în suma de .. lei, în temeiul pct. 11.1, lit. a) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011**, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de

Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel:

**11.1. "Contestația poate fi respinsă ca:**

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

**1.C. Referitor la impozitul pe profit in suma de .. lei cu minus, pana la reintregirea sumei contestate de .. lei cauza supusa solutionarii DGFP .. prin biroul solutionare contestatii este daca se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.**

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. F.. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-.. organele de inspectie fiscala au stabilit in perioada verificata si impozit pe profit in suma de .. in minus astfel:

- .. lei, in minus, aferent bazei impozabile de .. lei reprezentand cheltuiala eronat inregistrata, stabilit in perioada ...

-.. lei, in minus, reprezentand diferenta intre impozitul minim datorat si declarat de societate si impozitul pe profit calculat, stabilit in perioada ..;

- .. lei aferent sumei de ..lei, reprezentand subventie APIA, stabilit in perioada ..

- .. lei, in minus, aferent sumei de.. lei venituri din subventii APIA , stabilit in perioada ..,

- .. lei, aferent sumei de.. lei reprezentand cheltuiala nedeductibila, stabilit in perioada...

- .. lei, aferent sumei de.. lei, reprezentand cheltuieli cu sponsorizarea, stabilit in perioada ...

**pentru care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.**

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 si art. 213 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit cărora:

**Art. 206**

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

**a) motivele de fapt și de drept;[...]**

**d) dovezile pe care se întemeiază;".**

**Art.213**

**(1) "În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului**

**administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. **2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizează:

**“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”.**

Precum și cu prevederile pct. 11.1, lit. b) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Având în vedere dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestația formulată societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste suma de .. lei în minus, reprezentând impozit pe profit, motiv pentru care contestația urmează să fie respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe profit în suma de .. lei reprezentând: majorări de întârziere în suma de .. lei și penalități de întârziere în suma de ... lei se reține că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) și 120 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

**Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**  
**(1) “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a**

**obligățiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**Art. 120 Dobânzi**

**“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”**

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Intrucat s-a respins contestatia cu privire la debitul reprezentand impozit pe profit in suma de ...lei se va respinge contestatia si pentru accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de .. lei potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul.”

## **2. Referitor la TVA in suma de .. lei cat si la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de .. lei si penalitati de intarziere TVA in suma de ..lei**

Perioada verificata: ..

**In fapt**, organul de inspectie fiscala a stabilit prin Decizia de impunere nr.Deciziei de impunere nr. .. emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr... TVA in suma de .. lei ce provine din:

- suma de .. lei TVA deductibila reprezentand inregistrare dubla in jurnalul de cumparare;

- suma de .. lei (50%) TVA deductibila aferenta achizitiei unui autoturism.

**2.A) Referitor la suma de .. reprezentand TVA, cauza supusa solutionarii DGFP.. prin biroul solutionare contestatii este daca se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.**

**In fapt**, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA deductibila in suma de .. lei ca fiind o suma dublu inregistrata.

Prin contestația formulată, SC ... nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

**Art. 206**

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

**a) motivele de fapt și de drept; [...]**

**d) dovezile pe care se întemeiază;"**

**Art.213**

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizează:

**“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”.**

Precum și cu prevederile pct. 11.1, lit. b) din **Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

Având în vedere dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestația formulată societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste suma de .. lei,

reprezentand TVA, drept pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

**2.B) Referitor la suma de...lei reprezentand TVA, DGFP .. prin Biroul solutionare contestatii este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea in totalitate a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura fiscala de achiziție autoturism si nu in procent limitat de 50%, în condițiile în care societatea nu demonstreaza cu documente ca se incadreaza in exceptia prevazuta de Codul fiscal**

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr....ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr... organul de inspectie fiscala a dat drept de deducere limitat la 50% a TVA din factura de achizitie autoturism, iar pentru diferenta 50% a stabilit suplimentar de plata suma de .. lei.

In sustinerea cauzei societatea mentioneaza faptul ca autoturismul este destinat transportului de persoane, fiind achizitionat in scop comercial, avand astfel posibilitatea deducerii de 50% a TVA.

In adresa inregistrata la DGFP.. sub nr. ... se mentioneaza ca autoturismul in cauza marca ... achizitionat cu factura nr. ... a fost procurat in vederea derularii activitatii societatii, asa cum reiese si din inregistrarile contabile efectuate, la acel moment si nu in scop comercial cum in mod eronat apare inclusiv in Contestatie depusa de societate, fiind atasata la dosarul cauzei Decizia administrator nr. ...in acest sens.

Astfel, societatea sustine ca are dreptul de a deduce si cealalta cota de 50% TVA aferenta facturii nr. ... sustinand ca prin aceasta s-a procurat un autoturism in vederea derularii activitatii societatii.

Avand in vedere ca societatea nu a depus in sustinere documente, care sa-i sustina afirmatiile, cu adresa nr. .. si nr. .. i s-a solicitat documente justificative prin care sa demonstreze ca autovehiculul pe care societatea il detine este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, in conformitate cu art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, coroborate cu pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, ambele adrese cu termen de inaintare 5 zile de la primire.

Cu adresa nr. . din data de .. societatea depune la dosarul cauzei o serie de documente cat si cu adresa nr. .. din data de ..(documente ce au fost mentionate la pct.. din prezenta decizie de solutionare) insa societatea nu depune dovezi in acest sens..

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003,

privind Codul fiscal, cu aplicabilitate la data de 01.08.2012, astfel:

ART. 145<sup>1</sup>

**“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.**

**(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

**(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<sup>1</sup>.**

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

**Coroborate cu pct. 45<sup>1</sup> alin (2) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal in care se precizeaza : (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul [art. 145<sup>1</sup>](#) 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 - 147<sup>1</sup>](#) 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.*

Fata de cadrul legal invocat mai sus retine ca 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. În cazul în care vehiculele sunt utilizate exclusiv în scopul activității desfășurate societatea în mod obligatoriu trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei în integralitate 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.

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.206 și 65 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare unde se stipulează:

**Art. 206 (1) “Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

**Art. 65 „Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”, articol în vigoare conform art. 230 lit. a) din Legea nr. 71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 287/2009 privind Codul civil.

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

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

În baza celor reținute și având în vedere prevederile legale invocate se constata ca motivațiile societății nu sunt bazate pe documente justificative și argumentate în fapt și în drept astfel încât să combată constatările organelor fiscale și să rezulte o situație contrară față de cea constatată la control, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru suma de .. lei reprezentând TVA, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele pct. 11.1 lit. a ) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia:

***11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:***

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

In ceea ce priveste accesoriile in suma de ..lei reprezentand majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitati de inatrziere in suma de..lei aferente TVA in suma de .. lei, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conformitate cu prevederile art. 119, alin. (1) si 120 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

**Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

**(1) “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”**

**Art. 120 Dobânzi**

**“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”**

Din contextul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Intrucat s-a respins contestatia cu privire la debitul reprezentand TVA in suma de.. lei se va respinge contestatia si pentru accesoriile aferente TVA in suma de ... lei potrivit principiului de drept „accesoriul urmeaza principalul”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.19 si 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal coroborate cu art. 65, art.206, art. 209, art. 213 si art. 216 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

**D E C I D E:**

**Art.1. Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC ..., impotriva Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de .. lei, reprezentand**

<b>Impozit pe profit</b>	<b>.. lei</b>
<b>Majorari aferente impozitului pe profit</b>	<b>.. lei</b>
<b>Penalitati aferente impozitului pe profit</b>	<b>.. lei</b>

**TVA**  
**Majorari aferente TVA**  
**Penalitati aferente TVA**

**..lei**  
**.. lei**  
**.. lei**

**Art.2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul.. in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV,**

.....