



MINISTERUL FINANTELOR
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 4..... 334
Fax: +0256 4..... 332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

D E C I Z I A nr. 850 / 02.08.2021
privind soluționarea contestației formulată de
Societatea SRL Arad,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/02.03.2021
și reînregistrată sub nr. TMR_DGR/31.03.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF/22.02.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/02.03.2021 și reînregistrată sub nr. TMR_DGR/31.03.2021, asupra contestației formulată de Societatea SRL, cu sediul în, înregistrată la ONRC sub nr....., CUI

*Referitor la **obiectul contestației**, se rețin următoarele:*

Din verificarea condițiilor de procedură reglementate de art. 269 din Legea nr. 207/2015, referitoare la **obiectul contestației**, rezultă că, prin contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF 560/18.02.2021 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/02.03.2021, petenta formulează contestație la "**Raportul de inspecție fiscală privind impozitul pe profit și TVA înregistrat cu nr. /28.01.2021**" emis de A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală.

Astfel, având în vedere faptul că aceasta este formulată doar împotriva "**Raportului de inspecție fiscală nr. /28.01.2021**" emis de A.J.F.P. Arad-Inspecție Fiscală, în temeiul prevederilor art. 7, art. 268 și art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 5.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu adresa nr./10.03.2021 D.G.R.F.P. Timișoara i-a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la primirea adresei să completeze dosarul cauzei, precizând **obiectul contestației** formulate, conform normelor legale,

respectiv dacă înțelege să conteste și decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală contestat.

Societatea SRL a răspuns solicitării cu adresa nr. /30.03.2021, transmisă inițial prin fax fiind înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR /31.03.2021, iar ulterior transmisă la AJFP Timiș unde a fost înregistrată sub nr. /02.04.2021, transmisă la AJFP Arad fiind înregistrată sub nr. ARG_REG /26.05.2021, transmisă la D.G.R.F.P. Timișoara și înregistrată sub nr. TMR_DGR /07.06.2021, înțelegând să conteste: **"deciziile de impunere nr. F-AR /28.01.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și nr. /26.02.2021 Decizie privind accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, decizii de impunere emise în urma de constatărilor stabilite în raportul de inspecție fiscală și în anexele atașate acestuia nr. FAR /28.01.2021. Se contestă următoarele:**

1. **TVA s. impozit pe profit și accesorii, stabilite suplimentar aferent perioadei 2017-2020 pentru combustibil aferent bazei impozabile lei, care reprezintă consum combustibil DACIA AC break M1 DOKKER.(...)**

2. **TVA și accesorii stabilite suplimentar în urma achiziției RANGE ROVER VOGUE, mijloc de transport pentru care societatea a dedus TVA lei (...)**

3. **Impozit pe profit stabilit suplimentar și accesorii aferente stabilit din baza impozabilă de lei.(...)",**
fără însă a preciza suma contestată pe capete de cerere.

În ceea ce privește precizarea societății referitoare la obiectul contestației, conținută de adresa nr. /30.03.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR /31.03.2021 și nr. TMR_DGR /07.06.2021, respectiv ca **obiectul contestației este reprezentat și de accesoriile aferente** sumelor suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA contestate, fără însă a preciza dacă obiectul constatației îl reprezintă și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /26.02.2021 reprezentând obligații de plată accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere F-AR /28.01.2021, și nici suma contestată, prin urmare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, nu se poate investi cu soluționarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /26.02.2021 emisă de AJFP Arad ca urmare a debitelor stabilite prin Decizia de impunere F-AR /28.01.2021.

Astfel ca la data prezentei, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea contestației în ce privește:

➤ contestarea parțială a **Deciziei de impunere nr. F-AR / 28.01.2021 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/28.01.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală, pentru totală suma de lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- Y lei TVA, și

➤ contestarea în totalitate a **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /26.02.2021**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr., pentru suma de lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR/28.01.2021.

Contestația a fost semnată de dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR/28.01.2021, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 08.02.2021, sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. /26.02.2021, respectiv la data de 26.02.2021, sub semnătură, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I.A. Petenta S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR/28.01.2021 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, arătând următoarele:

1.TVA și impozit pe profit si accesorii - stabilite suplimentar aferent perioade 2017- 2020 pentru combustibil aferent bazei impozabile lei care reprezinta consum combustibil DACIA AC break M1 DOKKER.

În ceea ce privește stabilirea bazei impozabile aferenta combustibilului considerat nedeductibil fiscal 100% pentru perioada 2015-2020, petenta considera ca in cuantumul acestei sume, nu este corect sa se regească baza

impozabila pentru DACIA AC break M1 DOKKER, an 2015 , datorita faptului ca este o mașina utilizata si achiziționată exclusiv pentru a transporta muncitorii si uneltele la șantiere, necirculând în alte scopuri, aceasta împreuna cu celelalte autoutilitare deservesc strict șantierele. Baza impozabila pentru aceasta mașina fata de care are obiectiuni este:

Nr crt	LUNA/AN	Denumire mașina / număr Inmatriculare/an achiziție	Baza impozabila	TVA	Cantit. Combust, LITRI	Număr km parcurși	TVA 50% Nededuct Stabilita de inspectia Fiscala	Baza Cheltuieli nededuct Stabilita de inspectia fiscala	cheltuiie 50% Nededu Stabilita de „ Inspectia Fiscala
	AN 2017		.....	.....	1284.33	.....342.36	.....	.....
	AN 2018		.....	.....	1284.33	.....342.36	.....	.....
	AN 2019		.....	.....	1284.33	.....342.36	.....	.....
	AN 2020		.....	.....	1296.22	.....521.42	.....	.....
TOTAL									
			

Petenta arată că DACIA AC break M1 DOKKER a parcurs in ultimele 12 luni 16518,74 kilometri parcurși in scopul efectuării contractelor încheiate de societate.

2. TVA si accesorii stabilite suplimentar in urma achiziției RANGE ROVER VOGUE, mijloc de transport pentru care societatea a dedus TVA lei și nu s-a acordat drept de deducere conf. 297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că: „(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă aceste sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;

În conformitate cu LG 227/2015 art. 298, alin. 1 *Prin excepția 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.*

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

Petenta contestă TVA suplimentar si accesoriile aferente, considerând ca are dreptul de deducere pentru 50 % din TVA aferent achiziției RANGE ROVER VOGUE, respectiv pentru suma de lei. Petenta arată că mijlocul de transport a fost achiziționat pentru a deservi activitatea economica a societății, este o mașina de teren necesara pentru accesul la șantiere si activitatea administratorului societății in ce privește relația cu clientii si furnizorii. Acest mijloc de transport a fost vândut la un preț sub cel de achiziție si la o perioada scurta de timp datorita faptului ca după achiziție a survenit o defecțiune majora care necesita o reparatie capitala foarte costisitoare, petenta depunând în acest sens, în fotocopie, estimarea reparatiei capitale in suma de lei emisa de către SRL in luna octombrie 2016.

3. Impozit pe profit stabilit suplimentar si accesorii aferente stabilit din baza impozabila de lei

In ceea ce privește imobilul, achiziționat in baza procesului verbal de licitație nr...../27.08.2020 emis de S.P.R.L, cu sediul București, desemnat lichidator judiciar al SRL (RO)-societate in faliment conform Legii nr.85/2014, cu sediul in, ca urmare a procedurii de valorificare aprobata de creditorii pentru vanzarea activelor din patrimoniul SRL.

Acest imobil a fost plătit cu creanța preluata de către SRL prin contractul de cesiune de creanța autentificat sub nr. /21.09.2017 incheiat intre S.R.L., plata prețului cesiunii stabilita de parti a fost de X1 lei. Petenta arată că la momentul licitației datorita faptului ca a plătit cu aceasta creanța, a fost nevoită sa mai plătească suma de X2 lei menționata in PV de licitație, datorita faptului ca procesul de licitație este supus legislației care prevede plata unor taxe de procedura, ori in aceasta situație de plata prin creanța nu ar fi existat altfel sume din care sa se plateasca aceste taxe care duc in legalitate tranzacția. a plătit astfel suma de X2 lei, prin banca, pentru a putea intra in proprietatea imobilului. Creanța stinsa X3 lei.

Prețul de achiziție al acestui imobil de Y lei a fost stabilit în conformitate cu prevederile articolului 159, respectiv 161 din Legea 85/2014, el reprezentând 75 % din valoarea de Y1 lei fara TVA, valoare de plata stabilita in cadrul procedurii de reorganizare in luna noiembrie a anului 2018. a fost ingradita prin prisma legii si i s-a impus sa accepte acest preț al imobilului, neexistand alta posibilitate de stabilire a prețului.

Faptul ca prețul stabilit este nejustificat este dovedit si de faptul ca imobilul deși a fost scos la vanzare de mai multe ori, nu a putut fi valorificat decât in momentul când valoarea lui a fost scăzută la suma de lei fara TVA.

Petenta anexează contestației Procesul verbal de licitație, pentru a susține valoarea de piața stabilita pentru imobil la momentul in care a

achiziționat acest imobil și precizează că au fost în decursul anului 2019-2020 un număr semnificativ de licitații la prețuri mai mari ale imobilului, licitații la care nu s-a prezentat nici un cumpărător tocmai datorită faptului că era solicitat un preț mai mare.

Petenta arată că valoarea de plată stabilită în noiembrie 2018 a fost contestată în cadrul dosarului/108/2014/a12 aflat pe rolul Tribunalului Arad, deoarece s-a considerat că este o supraevaluare, o valoare de piață care nu reflectă realitatea la momentul în care a fost stabilită, în condițiile în care același evaluator la începutul procedurii de reorganizare în decembrie 2014 a stabilit această valoare ca fiind lei fără TVA. Această contestație a fost zădărnicită însă de un viciu de procedură și s-a anulat procesul.

Ca urmare, petenta consideră că baza impozabilă stabilită pentru a fi justificată în venituri ale societății la contul contul 758 Alte venituri din exploatare, în suma de lei, nu este un venit real, având în vedere valoarea de piață la care s-ar fi vândut imobilul de lei fără TVA, situație în care venitul real al societății este foarte mult diminuat. În concluzie impozitul stabilit din baza impozabilă de lei este nejustificat.

Petenta depune în fotocopie:

- Procesul verbal al licitației nr...../27.08.2020 emis de S.P.R.L București,

- Comandă nr. din 8.10.2016 emisă de către SRL, în sumă totală de lei cu TVA, reprezentând contravaloarea cutie viteze automată + manoperă.

- Raport de evaluare pentru proprietatea imobiliară Teren cu construcții, proprietatea SC SRL și Citatie emisă la 05.12.2018 în dosarul nr./108/2014/a12 de Tribunalul Arad.

I.B. Societatea S.R.L. deși înțelege să conteste accesoriile stabilite prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021** ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR/28.01.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/28.01.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală, nu aduce argumente, nu invocă temeiuri de drept și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze pentru acest capăt de cerere, decât cele prezentate la pct. I.A.

II. A. Prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/28.01.2021** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/28.01.2021, încheiată la S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au

constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere si au determinat diferențe suplimentare stabilind în sarcina petentei suma totală de lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în perioada verificată, S.R.L. a înregistrat în evidenta contabila contravaloarea unor achiziții de bunuri, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, astfel:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificata fiind 01/07/2015-30/09/2020, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de lei, din care petenta contestă numai suma de **X lei**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata, perioada verificata fiind 01/07/2015-31/10/2020, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, din care petenta contestă numai suma de **Y lei**.

II.B. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2020, Dosar fiscal nr., în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentei S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă de totală de lei, constând în penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr. F-AR/28.01.2021 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad.

III. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

III.A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/28.01.2021

1. Referitor la impozitul pe profit și TVA aferent bazei impozabile în sumă de lei reprezentând consum combustibilul pentru autoturismul DACIA AC break M1 DOKKER, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina

societății obligațiile fiscale de mai sus, pentru autovehiculul utilizat de personalul societății, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă ca acest autovehicul a fost folosit exclusiv în scopul activității economice și pentru operațiunile taxabile ale contribuabilului.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2015-2020, societatea a înregistrat în contul 6022 „Cheltuieli cu combustibilul”, cheltuieli cu combustibili în sumă totală de lei (an 2016 suma de lei, an 2017 suma de lei, an 2018 suma de lei, an 2019 suma de lei, an 2020 suma de lei).

Întrucât societatea deține în patrimoniu și alte mijloace de transport (camioane, remorci, utilaje etc) pentru desfășurarea activității, organele de inspecție fiscală au considerat că fiind necesară delimitarea contravalorii combustibilului achiziționat și neutilizat exclusiv în scopul activității economice de cel utilizat pentru desfășurarea activității economice.

Prin urmare, suma de lei reprezentând **50% din cheltuielile cu combustibilul** aferente mijloacelor de transport care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile în sumă de lei, **din care petenta înțelege să conteste doar baza impozabilă aferentă autovehiculului DACIA AC break M1 DOKKER / / 07.2015 în sumă de lei.**

Totodată, s-a constatat că în perioada 2015-2020, societatea a dedus TVA în sumă totală de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili pentru mijloacele de transport aflate în proprietatea societății (DACIA DUSTER, DACIA DUSTER, DACIA LOGAN, DACIA LOGAN LAUREATE), în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că acestea sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, încălcând astfel prevederile art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, respectiv nu a putut prezenta documentele justificative (foi de parcurs) întocmite corect, respectiv care nu conțin cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Întrucât societatea deține în patrimoniu și alte mijloace de transport (camioane, remorci, utilaje etc) pentru desfășurarea activității, organele de inspecție fiscală au considerat că fiind necesară delimitarea contravalorii combustibilului achiziționat și neutilizat exclusiv în scopul activității economice de cel utilizat pentru desfășurarea activității economice.

Urmare a analizării situațiilor centralizatoare privind consumurile de combustibil puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat ca anumite cheltuieli au fost efectuate pentru autovehicule (mijloace de transport) menționate mai sus care fac obiectul limitării, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA aferentă achizițiilor de combustibili aferente autovehiculelor menționate mai sus, rezultând o taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în suma totală de lei.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală a stabilit ca suma de lei, reprezentând 50% din valoarea TVA aferentă achizițiilor de combustibili a fost dedusă eronat de societate în perioada 01.01.2015-30.10.2020, stabilind ca suma de lei reprezintă TVA fără drept de deducere, din care petenta înțelege să conteste doar TVA aferentă autovehiculului DACIA AC break M1 DOKKER//07.2015, respectiv suma de lei.

Petenta înțelege să conteste doar impozitul pe profit și TVA aferent bazei impozabile în sumă de lei reprezentând consum combustibil autoturism DACIA DOKKER.

In drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile următoarele prevederi legale ale art.25 alin.3 lit.m) și lit.l din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

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

- 1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*
- 2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*
- 3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*
- 4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

In explicitarea art.25 alin.3 lit.l din Codul fiscal pct.16 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal aduce urmatoarele precizari:

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

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

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chirii, 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.

Incepand cu data de 01.07.2012, cheltuielile aferente autoturismelor

folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice sunt deductibile la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții, iar 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, au deductibilitate de 50%.

Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre categoriile prevazute expres de lege.

In materia TVA, sunt aplicabile prevederile legale ale art.298 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumparării, 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 explicarea acestor prevederi ale Codului fiscal, pct.68 din HG nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, aduce următoarele precizări:

“(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile(...).”

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere pentru achiziția acestora și a combustibilului necesar funcționării, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevazute de lege.

Începând cu data de 01.07.2012, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care utilizează un autoturism, poate decide în cadrul fiecărei perioade fiscale dacă:

- limitează dreptul de deducere a TVA deductibile aferente combustibilului consumat sau a celorlalte achiziții legate direct de autoturismul respectiv (piese de schimb, reparații, întreținere etc.) integral 100% sau parțial 50%;
- exercită integral dreptul de deducere a TVA.

Aplicarea unui tratament fiscal trebuie să fie flexibilă, în funcție de utilizarea efectivă a autoturismului într-o perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică sau trimestrul calendaristic în cadrul unui an.

Exercitarea integrală a dreptului de deducere se efectuează numai în **situația în care se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice**. Astfel, se consideră că un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice dacă este folosit pentru:

- deplasări în țară sau în străinătate la clienți sau furnizori, pentru prospectarea pieței;

- deplasări la punctele de lucru;

- deplasări la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale;

- deplasări pentru intervenție, service, reparații;

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în cotă de 100%, trebuie să existe dovada că vehiculul este utilizat pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu, care, la rândul lor decurg din obiectul de activitate al firmei;

- alte acțiuni similare celor enumerate anterior.

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere în cota de 100% aferentă combustibilului auto, trebuie întocmită foaia de parcurs ca document justificativ. Acest document 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.

Limitarea cu 50% se efectuează numai în situația în care nu se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei în ceea ce privește autoturismul DACIA DOKKER, se rețin următoarele:

În perioada 2015-2020, petenta a înregistrat cheltuieli cu combustibilii pentru autoturismul DACIA DOKKER pentru care petenta contestă baza impozabilă în suma de lei, fără a ține cont de prevederile legale invocate mai sus și în special de faptul că în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere a combustibilului necesar funcționării, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

Totodată, în perioada 2015-2020, societatea verificată a dedus TVA în suma de lei aferentă cheltuielilor legate de combustibilul utilizat pentru acesta, respectiv nu a putut prezenta documente justificative (foi de parcurs)

întocmite corect, respectiv care nu contin datele minimale prevazute de lege, respectiv categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Societatea deține în patrimoniu și alte mijloace de transport (camioane, remorci, utilaje etc) pentru desfășurarea activității, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind necesară delimitarea contravalorii combustibilului achiziționat și neutilizat exclusiv în scopul activității economice de cel utilizat pentru desfășurarea activității economice.

Începând cu data de 01.07.2012, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care utilizează un autoturism, poate decide în cadrul fiecărei perioade fiscale dacă limitează dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA deductibile aferente combustibilului consumat sau a celorlalte achiziții legate direct de autoturismul respectiv (piese de schimb, reparații, întreținere etc.) integral 100% sau parțial 50% sau exercită integral dreptul de deducere a acestora.

Aplicarea unui tratament fiscal trebuie să fie flexibilă, în funcție de utilizarea efectivă a autoturismului într-o perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică sau trimestrul calendaristic în cadrul unui an.

Exercitarea integrală a dreptului de deducere se efectuează numai în situația în care se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

Astfel, se reține că se consideră că un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice dacă este folosit pentru:

- deplasări în țară sau în străinătate la clienți sau furnizori, pentru prospectarea pieței;
- deplasări la punctele de lucru;
- deplasări la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale;
- deplasări pentru intervenție, service, reparații;

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în cotă de 100%, trebuie să existe dovada că vehiculul este utilizat pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu, care, la rândul lor decurg din obiectul de activitate al firmei.

Limitarea cu 50% se efectuează numai în situația în care nu se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice și pentru operațiunile taxabile ale societății.

Prin contestația formulată societatea susține că în ceea ce privește stabilirea bazei impozabile aferente combustibilului considerat nedeductibil fiscal 100% pentru perioada 2015-2020, în cuantumul acestei sume, nu este corect să se regească baza impozabilă pentru DACIA AC break M1 DOKKER, an 2015, datorită faptului că este o mașină utilizată și achiziționată exclusiv pentru a transporta muncitorii și uneltele la șantiere, necirculând în

alte scopuri, aceasta împreună cu celelalte autoutilitare deservește strict șantierele. Petenta arată că DACIA AC break M1 DOKKER a parcurs în ultimele 12 luni 16518,74 kilometri parcurși în scopul efectuării contractelor încheiate de societate.

Or, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere în cota de 100% aferentă combustibilului auto, trebuie întocmită foaia de parcurs ca document justificativ. Acest document 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.

Petenta depune împreună cu contestația formulată Raport Foaie de parcurs, în fotocopie, pentru lunile: 02.2020, 03.2020, 04.2020, 05.2020, 06.2020, 07.2020, 09.2020, 10.2020, 11.2020 și 12.2020.

Din analiza Rapoartelor foilor de parcurs anexate de societate la dosarul contestației se reține că acestea prezintă: data, locație pornire, dată sosire, locație sosire, distanța parcursă, consum, scopul deplasării, fără a fi precizat numele soferului și fără să fie semnate de acesta.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, inspecția fiscală a cuprins perioada 01.01.2015-31.10.2020, ori acestea sunt doar pentru lunile: 02.2020, 03.2020, 04.2020, 05.2020, 06.2020, 07.2020, 09.2020, 10.2020, 11.2020 și 12.2020.

Din analiza foilor de parcurs la rubrica Scopul deplasării este menționată "utilizarea vehiculului de către personalul angajat în exercitarea atribuțiilor de serviciu", astfel că, prin modul de calcul al kilometrilor parcurși și a consumului mediu de combustibil, societatea nu poate face dovada că autovehiculul a fost utilizat exclusiv în activitatea economică având în vedere că autoturismul se afla în posesia angajaților și în afara orelor de lucru, astfel încât rezultă că sunt utilizate de angajați și în folosul personal al acestora.

Referitor la argumentul petentei potrivit căruia societatea a utilizat autovehiculul în cauza pentru a transporta muncitorii și uneltele la șantiere, necirculând în alte scopuri, acesta împreună cu celelalte autoutilitare deservește strict șantierele, se reține că exercitarea integrală a dreptului de deducere se efectuează numai în situația în care se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere în cotă de 100%, trebuie să existe dovada că vehiculul este utilizat pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu, care, la rândul lor decurg din obiectul de activitate al firmei.

Or, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru autovehiculul DACIA AC break M1 DOKKER pentru care s-a dedus integral cheltuielile si TVA aferenta, contestatară nu a prezentat documente întocmite potrivit prevederilor legale aplicabile in speta analizata pentru a beneficia de deducerea de 100% a cheltuielilor si a TVA.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere. Or, în speță, societatea nu poate face dovada că autovehiculele au fost folosite exclusiv pentru activitatea economică a societatii pentru a beneficia de deducerea integrala a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit si a TVA aferenta.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere alte documente prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de lei, in suma de lei si TVA în sumă de lei și în temeiul 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 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, **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul pentru autoturismul DACIA DOKKER in suma de lei si TVA în sumă de lei.

2. Referitor la TVA stabilit suplimentar aferent achiziției mijlocului de transport RANGE ROVER VOGUE, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația fiscală de mai sus, pentru autovehiculul utilizate de personalul societatii, în condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă ca aceste autovehicule au fost folosite exclusiv in scopul activitatii economice si pentru operatiunile taxabile ale contribuabilului.

În fapt, societatea a achiziționat în luna septembrie 2016 un mijloc de transport RANGE ROVER VOGUE de la SRL (societate în reorganizare) în baza facturii nr. /14.09.2016 (baza impozabilă în suma de lei și TVA în suma de lei) care a fost vândut ulterior unei persoane fizice (în luna octombrie 2016) în baza facturii nr. /17.10.2016 (baza impozabilă în suma de lei și TVA în suma de lei), mijloc de transport pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei (..... lei - lei).

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu face dovada că acest mijloc de transport a fost achiziționat în scopul desfășurării activității economice, ca urmare a ieșirii din gestiune la un interval de timp foarte scurt, respectiv o luna de zile, astfel ca, nu au acordat drept de deducere pentru diferența de TVA în suma de lei rezultată dintre valoarea de vânzare a mijlocului de transport și valoarea de achiziție a acestuia.

În temeiul art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de lei reprezintă TVA nedeductibilă.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.297 alin. (4) lit.a) și art. 298 lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

“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.

(...)

(4) 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. 297 și art. 2..... - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice”.

Potrivit pct.68 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.1/2016 se precizează:

68. (1) În aplicarea art. 298 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. 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. 2..... - 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.

Din prevederile legale sus - citate rezulta ca, începând cu 01.07.2012, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, a fost limitată deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a

dreptului de deducere al TVA, **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 pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și 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.

Prin urmare, orice persoană impozabilă poate aplica deductibilitatea limitată a cheltuielilor de 50% la determinarea profitului impozabil și deducerea de 50% a TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În vederea aplicării acestei deduceri limitate, vehiculul utilizat în scop personal trebuie să fie utilizat și pentru activitatea economică, iar persoana impozabilă trebuie să prezinte foile de parcurs astfel cum este această cerință prevăzută de lege pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și pentru care se solicită deducerea integrală a taxei, ori pentru vehiculele utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

În această situație contribuabilul poate face dovada utilizării pentru activitatea economică prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Față de starea de fapt constatată cu ocazia verificărilor efectuate, organul de soluționare a contestației reține că petenta nu a prezentat în susținerea cauzei documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să probeze faptul că mijlocul de transport RANGE ROVER VOGUE a fost achiziționat în scopul desfășurării activității economice, ca urmare a ieșirii din gestiune la un interval de timp foarte scurt, respectiv o luna de zile.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art. 55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"ART. 73 - 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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

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

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

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea SRL a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea

nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, rezultă că, societatea a achiziționat în luna septembrie 2016 un mijloc de transport RANGE ROVER VOGUE de la SRL (societate în reorganizare) în baza facturii nr. /14.09.2016 (baza impozabilă în suma de lei și TVA în suma de lei) care a fost vândut ulterior unei persoane fizice (în luna octombrie 2016) în baza facturii nr. /17.10.2016 (baza impozabilă în suma de lei și TVA în suma de lei), mijloc de transport pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției în sumă lei (**..... lei - lei**).

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca acest mijloc de transport nu a fost achiziționat în scopul desfășurării activității economice ca urmare a ieșirii din gestiune la un interval de timp foarte scurt, respectiv o luna de zile.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea integrală a dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției mijlocului de transport RANGE ROVER VOGUE a avut la baza constatarea potrivit căreia aceasta nu a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru diferența de TVA în suma de lei rezultată dintre valoarea de vânzare a mijlocului de transport și valoarea de achiziție a acestuia.

Petenta contestă TVA stabilit suplimentar aferent achiziției mijlocului de transport RANGE ROVER VOGUE, considerând că are dreptul de deducere a TVA pentru un procent de 50%, motivând că mijlocul de transport a fost achiziționat pentru a deservi activitatea economică a societății, fiind o mașină de teren necesară pentru accesul la șantiere și activitatea administratorului societății în ce privește relația cu clienții și furnizorii, mijloc de transport vândut ulterior la un preț sub cel de achiziție și la o perioadă scurtă de timp datorită faptului că după achiziție a survenit o defecțiune majoră care necesită o reparație capitală foarte costisitoare.

În motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv fotocopia unui document denumit Comandă nr. din 8.10.2016 emisa de către SRL, în suma totală de lei cu TVA, reprezentând contravaloarea cutie viteze automată + manoperă, respectiv estimarea valorii de reparație capitala a acestui mijloc de transport, pentru a dovedi faptul că mijloc de transport a fost achiziționat în scopuri comerciale și trebuia utilizat pentru accesul în șantier, în vederea acordării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției mijlocului de transport RANGE ROVER VOGUE.

Faptul că petenta a prezentat cu ocazia prezentei contestații documente privind estimarea valorii de reparație capitala a acestui mijloc de transport, nu justifică faptul că acesta a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice în intervalul de o luna de la momentul achiziției până la momentul vânzării acestuia.

De asemenea, nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior, ca urmare a prezentei contestații, petenta nu a prezentat documente justificative cum ar fi foi de parcurs din care să rezulte că acest mijloc de transport a fost utilizat în relația cu clienții și furnizorii societății de către administrator. Nu a făcut dovada cu vreun înscris că acest mijloc de transport a intrat în patrimoniul societății.

Mai mult, societatea nu contestă cheltuiela nedeductibilă în suma de 55.145 lei stabilită de organele de inspecție fiscală, rezultată ca diferență între valoarea de vânzare a mijlocului de transport și valoarea de achiziție a acestuia.

Se reține astfel că, petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă pentru autoturismul achiziționat în baza facturii nr./14.09.2016, pe motiv că acest mijloc de transport a fost achiziționat în scopuri comerciale și trebuia utilizat pentru accesul în șantier, fără însă a prezenta în susținerea celor afirmate documente justificative 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 toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze că, într-adevăr, autovehiculul petentei a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a TVA petenta 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 neacordarea dreptului de deducere a TVA.

De altfel, în mod constant atât Tribunalul Arad, cât și Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului, a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3...../108/2011.

Astfel, atâta vreme cât petenta nu a prezentat vreun document justificativ cu care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, contestația urmează să fie *respinsă ca neîntemeiată* pentru acest capăt de cerere privind TVA stabilită suplimentar în suma de lei.

*Susținerea petentei că mijlocul de transport a fost achiziționat pentru a deservi activitatea economică a societății, fiind o mașină de teren necesară pentru accesul la șantier și activitatea administratorului societății în ce privește relația cu clienții și furnizorii, care însă a fost vândut ulterior la un preț sub cel de achiziție și la o perioadă scurtă de timp datorită faptului că după achiziție a survenit o defecțiune majoră care necesită o reparație capitală foarte costisitoare, motiv pentru care are dreptul de deducere a TVA pentru 50%, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta timp cât, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, mijlocul de transport RANGE ROVER VOGUE a fost achiziționat în luna septembrie 2016 de la SRL (societate în reorganizare) în baza facturii nr. /14.09.2016, la valoarea de lei și TVA în suma de lei, fiind vândut în luna octombrie 2016 unei persoane fizice în baza facturii nr. /17.10.2016 la valoarea de lei și TVA în suma de lei, mijloc de transport pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției în sumă lei (..... lei - lei), **fiind vândut la un interval de o luna de zile la preț cu mult sub prețul de achiziție, în pierdere**, rezultând astfel că, pentru petenta **și-a exercitat dreptul de deducere a TVA** în suma de lei și a **colectat o TVA aferentă vânzării în suma de lei**.*

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că acest mijloc de transport nu a fost achiziționat în scopul desfășurării activității economice ca urmare a ieșirii din gestiune la un interval de timp foarte scurt, respectiv o luna de zile, și vândut la un preț cu mult sub prețul de achiziție, astfel că acestea nu au acordat drept de deducere pentru diferența de TVA în suma de lei rezultată dintre valoarea de vânzare a mijlocului de transport și valoarea de achiziție a acestuia.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere alte documente care să infirmare constatările

organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA în suma de lei (..... lei - lei) aferent achiziției mijlocului de transport RANGE ROVER VOGUE, și în temeiul 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 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, **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru TVA în sumă de lei.

3. Referitor impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent bazei impozabila în suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent tranzacției privind cesiunea de creanță cu SARL, respectiv baza impozabilă în sumă de lei, în condițiile în care societatea nu a înregistrat veniturile rezultate din diferența dintre suma încasată și costul de achiziție al creanței.

În fapt, în luna august 2020 Societatea SRL a achiziționat o clădire de birouri și depozit materiale în suprafața de 1421 mp și teren de 2963 mp situat în localitatea de la SRL în baza facturii nr...../27.08.2020, în suma totală de Y lei, format din suma de lei valoare teren și suma de lei valoare construcție.

Achiziția imobilelor a avut la baza Procesul verbal de licitație nr. /27.08.2020 emis de S.P.R.L. cu sediul București, desemnat lichidator judiciar al SRL (RO) - societate în faliment conform Legii nr.85/2014, cu sediul în, ca urmare a procedurii de valorificare aprobată de creditorii pentru vânzarea activelor din patrimoniul SRL.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale cu privire la această achiziție, SRL a prezentat organelor de control Contractul de cesiune de creanță autentificat sub nr. /21.09.2017 încheiat între S.a.R.L. cu sediul social în Luxemburg, înregistrată la Registrul comerțului și al Societarilor din Luxemburg sub nr. în calitate cedent, și SRL în calitate de cesionar .

..... S.a.R.L. în baza acestui contract, acționează în calitate de cesionar în drepturi al Bancii Comerciale Române SA. Prin acest contract, cedentul consimte la cesionarea către cesionar a drepturilor rezultate din Facilitate de Emitere Scrisori de Garanție bancară nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, credite ale SRL la Banca Comercială Română SA care au fost garantate cu contracte de ipotecă imobiliară pentru imobilul situat în localitatea și imobilul situat în localitatea

În Contractul de cesiune de creanță se precizează că valoarea creanței totale cesionate de către cedent cesionarului a fost în suma de lei, iar plata prețului cesiunii stabilită de parti a fost de X1 lei, care a fost achitată de SRL prin viramente bancare în 5 tranșe, în perioada 30.08.2017-21.12.2017, așa cum rezultă din fișa contului 461..... existentă în evidența financiar contabilă a societății verificate (anexa nr.6 la RIF).

Organele au constatat că cesiunea de creanță preluată a fost înregistrată în contul 461 "Debitori diverși", pe măsura efectuării plăților, în perioada 30.08.2017-21.12.2017 până la concurența prețului de achiziție în suma de X1 lei. De asemenea, valoarea creanței cedate în suma de lei a fost înregistrată în contul extrabilantier 809 "Creanțe preluate prin cesionare" în data de 30.11.2020.

Se reține că, factura nr...../27.08.2020 de achiziție a imobilelor care au constituit garanție pentru cesiunea preluată de SRL de la în numele debitorului SRL în baza contractului de cesiune de creanță nr. /21.09.2017 nu a fost înregistrată în evidențele financiar contabile ale societății în luna august 2020 când a fost primită de societate, în condițiile în care aceasta reflecta recuperarea parțială a creanței în suma de lei de către SRL.

De asemenea, în bilanțul de verificare la data de 30.09.2020, contul 461 "Debitori diverși" prezintă sold debitor în suma de X1 lei, cu toate că societatea a intrat în posesia facturii nr...../27.08.2020 emisă de SRL, factura care nu a fost înregistrată în evidența contabilă la momentul primirii acesteia, fapt demonstrat și de nedeclararea acesteia în luna august 2020 la organul fiscal teritorial prin declarația D 394 prezentată de societate organelor de inspecție fiscală.

Din analiza bilanțului de verificare la 31.10.2020, organele de control au constatat că contul 461 "Debitori diverși" prezintă sold în suma de 94 lei.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, petenta a pus la dispoziția organelor de control documente din care a rezultat faptul că în data de 01.10.2020, societatea petentă a efectuat următoarele înregistrări contabile:

- Contul 461 = Contul 462, cu costul de achiziție al cesiunii de creanță în suma de X1 lei
- Contul 212 = Contul 401, cu valoarea de lei aferentă construcției achiziționate în baza facturii nr...../27.08.2020 emisă de SRL
- Contul 211 = Contul 401, cu valoarea de lei aferentă terenului achiziționate în baza facturii nr...../27.08.2020 emisă de SRL.
- Contul 401 = Contul 462, cu valoarea de X2 lei reprezentând cheltuieli de procedură aferente activului câștigat la licitație (onorariu de succes lichidator judiciar, UNPIR și TVA) conform procesului verbal de licitație din data de 27.08.2020,

note contabile care se regăsesc în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare a celor prezentate în Procesul verbal de licitație din data de 27.08.2020, valoarea creanței stinse este în suma de **1..... lei** (Y lei - lei).

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prin factura nr...../27.08.2020 de achiziție a imobilelor care au constituit garanție pentru cesiunea preluată de SRL de la în numele debitorului SRL în baza contractului de cesiune de creanța nr. /21.09.2017 se reflecta recuperarea parțială a creanței în suma de lei de către SRL, organele de control au stabilit că societatea avea obligația de a înregistra în contul 758 "Alte venituri din exploatare/analitic distinct" venituri reprezentând diferența dintre suma încasată și costul de achiziție al creanței în conformitate cu prevederile art. 333, alin. 1, 2 și 3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare aferente lunii august 2020 în suma de lei reprezentând diferența dintre suma de Y lei încasată în baza facturii nr...../27.08.2020 și suma de lei, formată din costul de achiziție al creanței preluate de la SRL în suma de X1 lei și suma de X2 lei reprezentând cheltuieli de procedură aferente activului câștigat la licitație (onorariu de succes lichidator judiciar, UNPIR și TVA) conform procesului verbal de licitație din data de 27.08.2020, așa cum se prevede la art. 333, alin.3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

În drept, art..... alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează ca:

"Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]"

Conform acestor prevederi legale, rezultatul fiscal se determină ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Potrivit prevederilor art. 333, alin. 1, 2 și 3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

"333. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși"=462

"Creditori diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").

(2) în cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(3) în cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare/analitic distinct) la data încasării."

De asemenea, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, prevede:

"(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."

Conform prevederilor legale precitate, orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document în baza căruia se efectuează înregistrările în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar înregistrarea lor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Petenta consideră ca baza impozabila in suma de lei stabilita suplimentar, nu este un venit real, avand in vedere valoarea de piața la care s-ar fi vândut imobilul de lei fara TVA, situație in care venitul real al societatii este foarte mult diminuat. In concluzie impozitul stabilit din baza impozabila de lei este nejustificat.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei reține urmatoarele:

➤ Conform **Contractului de cesiune de creanța**, autentificat sub nr. /21.09.2017, încheiat între **S.a.R.L.** cu sediul social în Luxemburg, înregistrata la Registrul comerțului și al Societarilor din Luxemburg sub nr. în calitate de **cesionar în drepturi al Bancii Comerciale Romane SA**, respectiv **cedent**, și **SRL** în calitate de **cesionar**, **S.a.R.L.** în calitate de **cedent consimte la cesionarea către Cesionar a drepturilor rezultate din Facilitate de Emitere Scrisori de Garanție bancara nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr. Arad /18.10.2011, Contractul de credit nr.**

Arad/18.10.2011, credite ale **SRL la Banca Comerciala Romana SA** care au fost garantate cu contracte de ipoteca imobiliara pentru imobilul situat in localitatea si imobilul situat in localitatea

La pct. 42 din Contractul de cesiune de creanța se precizează: incheierea Contractului ipoteca imobiliara nr. Arad din date de 18.10.2011 autentificat de catre BNP sub nr. /24.10.2011, prin care a fost constituita Ipoteca de rang IV asupra imobilului situat in localitatea, compus din clădire de birouri, depozit de materiale, si teren intravilan in suprafata de 2.963 mp din acte si 3.001 mp masurata înscris în CF nr (provenit din conversia de pe hârtie a CF), a localității, nr. cadastral-C1.

Valoarea **creanței totale cesionate** de către Cedent Cesionarului **este de lei**, iar părțile au convenit ca plata prețului Cesiunii în quantum de **X1 lei, încasare netă pentru Cedent urmând a fi achitat prin OP, astfel:**

- suma de 200.000 LEI, sumă ce a fost plătită conform OP-ului nr. din data de 30.08.2017 atașat, reprezentând avans;
- suma de 200.000 LEI, până la data de 30.09.2017;
- suma de 600.000 LEI, pana la data de 22.12.2017.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de **X1 lei** a fost achitata de SRL prin viramente bancare in 5 transe, in perioada 30.08.2017-21.12.2017, asa cum rezulta din fisa contului 461..... existenta in evidenta financiar contabila a societății petente (anexa nr.6 la RIF).

Conform documentelor prezentate de societate, organele au constatat ca cesiunea de creanța preluata a fost înregistrata in contul 461 "Debitori diverși", pe măsura efectuării plăților in perioada 30.08.2017-21.12.2017 pana la concurenta prețului de achiziție in suma de X1 lei.

De asemenea, valoarea creanței cedate in suma de lei a fost inregistrata in contul extrabilantier 809 "Creanțe preluate prin cesionare" in data de 30.11.2020.

➤ Potrivit **Procesului verbal de licitație nr. din data de 27.08.2020**, Ofertantul S.R.L, cu sediul în, jud. Arad, CUI RO, reprezentată prin împuternicit dna., a depus documentația de participare la licitație în data de **26.08.2020 ora 11:57**, în condițiile Regulamentului de licitație aprobat pentru achiziționarea **Activului 1 - Teren intravilan în suprafață de 2.963 mp din acte, suprafață măsurată 3.001 mp și Construcție Clădire de Birouri și Depozit Materiale P+2E cu SC - 944 mp, SD = 1.584 mp, SU = 1.421 mp și bunuri mobile de natura: mobilier, birotice, IT, înscris în CF Nr., Nr. Cad.-C1, situat în**

Prețul de pornire al licitației este de: **.....,00 Lei fără TVA.** (Notă: cu privire la regimul TVA se vor aplica prevederile legale în vigoare)

Ofertantul S.R.L., reprezentată prin împuternicit dna., oferă prețul de pornire al Activul 1, descris mai sus.

În conformitate cu prevederile art. 842 alin.(5) din Codul de procedură civilă, creditorii urmăritori au posibilitatea de a se înscrie la licitație, urmând să adjucece bunurile aflate în garanția lor la un preț de **minim 75% din valoarea de piață a acestora**. În acest caz, creditorii urmăritori vor putea plăti prin depunerea creanței ce o dețin față de S.R.L în contul prețului de adjudecare.

Având în vedere ca **valoarea de piață** a imobilului aflat în garanția S.R.L este de **Y1 lei fără TVA** acesta nu va putea adjuceca imobilul aflat în garanție decât la **minim 75%** din valoarea de piață a sa, respectiv suma de **Y lei fără TVA**, urmând-ca în temeiul aceluiași text de lege să suporte și cheltuielile de procedură care, urmează a fi achitate în conformitate cu prevederile la art 159, respectiv art.116 din Legea nr. 85/2014, după caz.

În aceste condiții, președintele comisiei de licitație declară câștigătorul licitației pe **S.R.L**, cu sediul in, CUI. RO,, reprezentată prin împuternicit dna., pentru **Activului 1 - Teren intravilan în suprafață de 2.963 mp din acte, suprafață măsurată 3.001 mp și Construcție Clădire de Birouri și Depozit Materiale P+2E cu SC - 944 mp, SD = 1.584 mp, SU = 1.421 mp și bunuri mobile de natura: mobilier, birotice, IT, înscris în CF Nr., Nr. Cad.-C1 - situat în, la prețul de 1.880.004 lei fără TVA**, defalcate conform tabelului, astfel:

Nr. Crt.	Cont	Descriere	Cant	Model/ Nr. inventar	preț vânzare Lei fără TVA	Garanție
1	211	Teren ... CF	2.963 mp din acte, 3.001 măsurată	CF .....-C1	Y	.....
2	212	Sediu - clădire de birouri cu depozit materiale CF .....-C1	1			
3-54	2131, 2132, 214	Bunuri mobile				Liber de sarcini
		Total Activ			1.880.004	

Cheltuielile de procedură aferente Activului câștigat la licitație (onorariu de succes, lichidator judiciar, UNPIR și TVA) și valoarea creanței stinse în cazul de față sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Activ	Plată cu creanța
Proprietate Teren și Construcție (fără TVA)	Y
Datorii procedură Total	X2
Rest de distribuit	Suma (RON)
Creanță stinsă	1.791.224,57

Se constată că s-a achitat ca și garanție de participare la licitație-pentru bunurile mobile suma de **2.412,90 lei**.

Cheltuielile de procedură în cuantum de **X2 lei** vor fi achitate de către S.R.L. în contul unic al societății debitoare, în termen de 15 zile calendaristice de la data licitației, ultima zi de plata fiind: **14.09.2020**.

Pentru celelalte bunuri mobile câștigate la licitație SRL va achita integral prețul acestora de **24.129,00 Lei + TVA**, în contul societății debitoare, în termen de 30 zile calendaristice de la data licitației, ultima zi de plata fiind: **28.09.2020**.

În concluzie, potrivit Procesului verbal de licitație nr. din data de 27.08.2020, valoarea creanței stinse este în suma de 1..... lei (Y lei - lei).

- Din cuprinsul facturii nr. /27.08.2020 emisă de SRL rezultă că aceasta reprezintă achiziția **Activului Clădire de Birouri și Depozit Materiale P+2E cu SC - 944 mp, SD = 1.584 mp, SU = 1.421 mp; Proprietate situată în Sânleani, com., nr. 524, jud. Arad, înscris în CF, Cad teren, Cad construcție-C1, conform PV licitație /27.08.2020**, în valoare totală de **1.855.874 lei**, din care: **Teren 2.963 mp din acte, 3001 mp măsurată - lei și Construcție P+2E - lei**, imobile care au constituit garanție pentru cesiunea preluată de SRL de la in numele debitorului SRL, in baza Contractului de cesiune de creanța nr. /21.09.2017, și care reflecta recuperarea parțială a creanței in suma de lei de către SRL

Rezultă că factura nr. /27.08.2020 de achiziție a imobilelor care au constituit garanție pentru cesiunea preluată de SRL de la in numele debitorului SRL, in baza Contractului de cesiune de creanța nr. /21.09.2017, reflecta recuperarea parțială a creanței in suma de lei de către SRL.

Conform prevederilor art. 333, alin. 1, 2 și 3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care prevăd:

"333. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși"=462 "Creditori diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").

(2) în cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.

(3) în cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare/analitic distinct) la data încasării."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta SRL, în calitate de Cesionar, a recuperat de la debitorul preluat SRL o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, obținând **venituri in suma de lei** reprezentând diferența între suma de **Y lei încasată** în baza facturii nr...../27.08.2020 și suma de lei, formata din **costul de achiziție** al creanței preluate de la SRL în suma de X1 lei și suma de X2 lei reprezentând **cheltuieli de procedura** aferente activului câștigat la licitație (onorariu de succes lichidator judiciar, UNPIR și TVA) conform procesului verbal de licitație din data de 27.08.2020, care trebuiau înregistrate în contul 758 "Alte venituri din exploatare/analitic distinct" la data încasării, conform prevederilor art. 333, alin. 1, 2 și 3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Având în vedere cele prezentate, precum și faptul că prin factura nr...../27.08.2020 de achiziție a imobilelor care au constituit garanție pentru cesiunea preluată de SRL de la în numele debitorului SRL, în baza Contractului de cesiune de creanță nr. /21.09.2017, se reflecta recuperarea parțială a creanței în suma de lei de către SRL, se constată că societatea avea obligația de a înregistra în contul 758 "Alte venituri din exploatare/analitic distinct" venituri reprezentând diferența dintre suma încasată și costul de achiziție al creanței în conformitate cu prevederile art. 333, alin. 1, 2 și 3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Pe cale de consecință, petenta a realizat venituri din contractul de cesiune de creanțe autentificat sub nr. din 21.09.2017, întrucât a rezultat o diferență între valoarea creanței preluate prin cesiune și suma achitată cedentului.

Astfel, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri suplimentare în suma de lei reprezentând diferența dintre suma de Y lei încasată în baza facturii nr...../27.08.2020 și suma de lei, formată din costul de achiziție al creanței preluate de la SRL în suma de X1 lei și suma de X2 lei reprezentând cheltuieli de procedură aferente activului câștigat la licitație (onorariu de succes lichidator judiciar, UNPIR și TVA) conform Procesului verbal de licitație din data de 27.08.2020, așa cum se prevede la art. 333, alin.3 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

*Referitor la afirmația petentei că valoarea de piață stabilită în nov 2018 a fost contestată în dosarul nr./108/2014/a12 aflat pe rolul Tribunalul Arad, deoarece s-a considerat ca este o supraevaluare, o valoare de piață care nu reflecta realitatea la momentul în care a fost stabilită, în condițiile în care același evaluator la începutul procedurii de reorganizare în decembrie 2014 a stabilit această valoare ca fiind lei fără TVA, contestație zădărnicită însă de un viciu de procedură, procesul fiind anulat, depunând în acest sens în fotocopie Raportul de evaluare pentru proprietatea imobiliară Teren cu construcții, proprietatea SC SRL și Citatia emisă la 05.12.2018 în dosarul nr./108/2014/a12 de Tribunalul Arad, învedereăm că, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au avut în vedere prețul stabilit prin **Procesul verbal de licitație nr. din data de 27.08.2020**, organizat în vederea valorificării activelor aparținând SRL - în faliment, **cu respectarea prevederilor Legii nr. 85/2014**, aceasta fiind legea specială raportată la dispozițiile Codului de procedură fiscală ce constituie dreptul comun în materie fiscală, conform principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, motiv pentru care acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.*

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere alte documente care să infirmare constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la veniturile suplimentare în suma de lei aferent tranzacției privind cesiunea de creanță cu SARL și în temeiul 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 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, **contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru baza impozabilă în sumă de lei, respectiv impozit pe profit în sumă de lei.**

III.B. În ceea ce privește capătul de cerere privind penalitățile de nedeclarare în suma de lei stabilite prin Decizia lei emisă de AJFP Arad, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă aceste obligațiile fiscale accesorii, nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021,** organele fiscale au calculat, în temeiul art. 98 lit. c și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, penalități de nedeclarare în sumă de lei, aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-AR/28.01.2021 confirmată de societate în 08.02.2021.

Deși Societatea S.R.L. înțelege să conteste doar accesoriile stabilite prin **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021,** ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR/28.01.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/28.01.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală, nu prezintă în susținerea contestației cu privire la aceste capete de cerere, niciun motiv de fapt și de drept, decât cele prezentate la pct. I.A.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie, contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale 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.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, în ceea ce privește **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021**, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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.249 *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, 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 speță se rețin și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căreia " *In ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală...*".

Totodata, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „*contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa 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.*”

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că petenta, deși contestă **Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept, referitor la modul de calcul, în ceea ce privește perioada și cota aplicată, prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, *se va respinge ca nemotivată contestația* formulată de SRL împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021** emisă de organe fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, **pentru suma totala de lei.**

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

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Societatea SRL**, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/28.01.2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru suma de lei, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- Y lei TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **Societatea SRL**, împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr./26.02.2021**, emisă de organe fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în Dosarul fiscal nr., pentru suma de lei reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, respectiv prin Decizia de impunere nr. F-AR/28.01.2020.

- prezenta decizie se comunica la:
 - Societatea ENERGO - PROIECT SRL;
 - A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală
 - A.J.F.P. Arad - S.E.P.P.J,cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

Decizia poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,