

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, prin adresa nr. .../....2013, înregistrată la direcția generală sub nr. .../....2013 cu privire la contestația formulată de **S.C. X** având C.U.I. ... și sediul în ...

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. .../....2013, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013** având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei impozit pe dividende;
- ... lei dobânzi aferente impozitului pe dividende;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..../....2013, respectiv data de 07.02.2013 și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, respectiv 08.03.2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. X** din ..., jud.Neamț.

**I. Petenta contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../....2013, solicitând refacerea inspecției fiscale cu luarea în considerare a tuturor documentelor societății, iar în cazul în care nu se va dispune refacerea inspecției fiscale, solicită anularea Deciziei de impunere nr..../....2013 pentru următoarele sume:**

- ... lei impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit;

-... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar pentru anii fiscali 2011-2012;

-... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;

-... lei impozit pe dividende stabilit suplimentar de plată pentru perioada iulie 2011 – noiembrie 2012;

-... lei accesorii aferente impozitului pe dividende.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

Organul fiscal nu a îndeplinit obligația prevăzută la art.101 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește înștiințarea contribuabilului cu privire la acțiunea ce urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, care potrivit art.102, se comunică contribuabilului în scris, cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Astfel avizul de inspecție fiscală nr..../....2013 a fost comunicat la data de ....2013, respectiv la sfârșitul inspecției fiscale, societatea necunoscând temeiul juridic al inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi verificate, precum și posibilitatea de a se solicita amânarea începerii inspecției fiscale.

Totodată, organul de inspecție fiscală nu a analizat toate documentele societății, preluând doar anumite date din bilanța sintetică, ceea ce a condus la o apreciere eronată a stării de fapt fiscale.

**În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011**, acesta a fost stabilit ca urmare a considerării ca nedeductibile a următoarelor cheltuieli:

-... **lei** cheltuieli cu combustibilul înregistrate în anul 2011, în baza facturilor emise de S.C. ..., combustibilul utilizat pentru funcționarea autovehiculului ..., având numărul de înmatriculare B 04 LCU, și care se încadrează în excepția prevăzută la pct.1 al art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003, întrucât autovehiculul a fost destinat exclusiv pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte;

-... **lei** sumă contabilizată în contul 6022 în lunile august, septembrie și noiembrie 2011, în baza facturilor emise de S.C. ..., privind achiziția unui număr de 1.192 bonuri valorice combustibil de 100,50 lei și 30 lei. Această sumă este deductibilă fiscal, întrucât există documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii, respectiv bonuri nefiscale de alimentare, foi de parcurs, situația centralizată a consumului de carburanți în BCF, pentru fiecare mijloc de transport, documente pe care le anexează la contestație;

-... **lei** cheltuieli cu combustibilul, înregistrate în contabilitate în baza facturii nr..../....2011, prezentată la control în copie, pe care o pune la dispoziția organului de inspecție fiscală, în copie "conform cu originalul".

**În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, această sumă a fost stabilită suplimentar ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele sume:

-... **lei** TVA dedusă din facturi emise de S.C. ..., combustibilul utilizat pentru funcționarea autovehiculului ..., având numărul de înmatriculare ..., această sumă fiind deductibilă întrucât se încadrează în dispozițiile art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, întrucât autovehiculul a fost destinat exclusiv

pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte;

-... **lei** TVA dedusă din factura nr. .../....2011 emisă de S.C. ..., pe care o pune la dispoziția organului de inspecție fiscală, în copie "conform cu originalul";

-... **lei** TVA dedusă din facturi emise de S.C. ... și S.C. ..., privind achiziția unui număr de 4.350 bonuri valorice combustibil, în perioada 01.08.2011 – 31.10.2012. Această sumă este deductibilă fiscal, întrucât aceste achiziții sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, pentru care există documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii, respectiv bonuri nefiscale de alimentare, foi de parcurs, situația centralizată a consumului de carburanți în BCF, pentru fiecare mijloc de transport, documente pe care le anexează la contestație;

-... **lei** TVA aferentă facturilor emise de BCR Leasing pentru ratele de leasing scadente la autovehiculul ..., având numărul de înmatriculare ..., această sumă fiind deductibilă întrucât se încadrează în dispozițiile art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, întrucât autovehiculul a fost destinat exclusiv pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte;

-... **lei** TVA dedusă ca urmare a achiziționării intracomunitare a autovehiculului marca ... în valoare de ... euro (... lei), acesta încadrându-se în excepția prevăzută la art. 145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, fiind un autovehicul utilizat pentru transportul personalului la și de la locul de muncă, conform foilor de parcurs și având în vedere decizia administratorului societății, potrivit căreia se asigură transportul la și de la locul de muncă pentru salariații societății, conducători auto, pentru care există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport.

**În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende**, aceasta a fost stabilită ca urmare a considerării de către organele de inspecție fiscală a sumei de ... lei ca fiind dividende ridicate de administrator în perioada iulie 2011 – noiembrie 2012.

Societatea nu datorează această sumă, întrucât sumele respective reprezintă sume transferate din contul curent al societății în conturile de card ale conducătorilor auto, reprezentând avansuri de trezorerie.

Cu adresa nr..../....2013 înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr.../....2013, societatea depune în susținerea contestației următoarele documente:

-Volumul I – 110 file – situație centralizată și extrase de cont pentru anul 2012;

-Volumul II – 118 file:

-centralizator bonuri carburanți 2012 și bonurile nefiscale de alimentare (filele 1-28);

-centralizator bonuri carburanți 2012 și bonurile nefiscale de alimentare (filele 29-76);

-contracte de transport, CMR-uri (filele 77-118);

-Volumul III – 147 file – ordine de deplasare și foi de parcurs pentru autovehiculul marca ..., având numărul de înmatriculare ... (documente în original);

-Volumul IV – 74 file – foi de parcurs pentru autovehiculul marca ... cu numărul de înmatriculare ... (documente în original).

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț, organele de inspecție au stabilit, printre altele, următoarele obligații fiscale suplimentare:**

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei impozit pe dividende;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe dividende.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală precizează:

**-suma de ... lei** reprezintă cheltuieli cu combustibilul, înregistrate în contabilitate în anul 2011 în baza facturilor emise de S.C. ..., din care rezultă că acesta a fost folosit pentru funcționarea vehiculului ..., având numărul de înmatriculare ... destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare;

**-suma de ... lei**, contabilizată în contul 6022, în baza facturilor emise de S.C. ... în lunile august, septembrie și noiembrie 2011, reprezentând achiziția unui număr de "1.192 bonuri valorice combustibil de 100,50 și 30". Conform prevederilor legale contravaloarea facturilor, care reprezintă valoarea bonurilor valorice achiziționate, trebuia contabilizată în debitul contului 532 "Alte valori", iar în creditul contului valoarea bonurilor valorice consumate.

La inspecția fiscală societatea nu a prezentat următoarele documente justificative:

-“Fisa pentru evidenta BCF” vizată de către contabilul șef al unității, cu ajutorul căreia se ține evidența bonurilor cu cantități fixe și modul de utilizare a acestora;

-“Fișa privind eliberarea și justificarea bonurilor cu cantități fixe” pentru fiecare conducător auto;

-foi de parcurs;

-cotoarele de bonuri cu cantități fixe ștampilate de stațiile PECO la care s-a făcut alimentarea, vizate de șeful compartimentului transporturi (garaj), menționându-se că stațiile PECO respective sunt amplasate pe traseul indicat în foile de parcurs;

-“Situația centralizatoare privind consumurile de carburanți în BCF”, care împreună cu cotoarele de bonuri anulate de stațiile PECO stau la baza înregistrării în evidențele contabile în conturile de cheltuieli;

-... lei cheltuieli cu combustibilul, înregistrate în contabilitate în baza facturii nr..../....2011 emisă de S.C...., prezentată la control în copie.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei au fost calculate **dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.**

În drept, sunt invocate prevederile art.19, art.21 alin.(1), alin.(4) lit.f) și t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.32, 33 și 34 din Ordinul nr.5/1998 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri, art.120 alin.(2) și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... le, organele de inspecție fiscală precizează:**

-... lei TVA dedusă din facturi emise de S.C. ..., combustibilul utilizat pentru funcționarea autovehiculului ..., având numărul de înmatriculare ..., destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, nedeductibilă fiscal conform art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-... lei TVA dedusă din factura nr. .../...2011 emisă de S.C. ..., prezentată la control în copie, neaprobată la deducere în baza art. art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-... lei TVA dedusă din facturi emise de S.C. ... și S.C. ..., privind achiziția unui număr de 4.350 "bonuri valorice combustibil de 100, 50 și 30", în perioada 01.08.2011 – 31.10.2012, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au fost destinate realizării de operațiuni taxabile sau scutite.

Conform prevederilor din O.M.F.P.nr.30.../2009, contravaloarea facturilor reprezentând valoarea bonurilor valorice achiziționate, trebuia contabilizată în debitul contului 532 "Alte valori", iar în creditul acestui cont valoarea bonurilor valorice consumate.

La inspecția fiscală societatea nu a făcut dovada respectării prevederilor Ordinului nr.5/1988 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri, în sensul că:

-să organizeze evidența bonurilor cu cantități fixe și modul de utilizare a acestora. Conform prevederilor de la cap.IV pct.32, evidența bonurilor cu cantități fixe se ține, pe sortimente de produse și feluri de bonuri, în "Fișa pentru evidența BCF", vizată de contabilul unității. Separat de aceasta se ține evidența eliberărilor și justificărilor bonurilor cu cantități fixe, pe fiecare conducător auto, pe "Fișa privind eliberarea și justificarea bonurilor cu cantități fixe", conform anexei nr.2 la Ordinul nr.5/1988;

-nu a făcut dovada eliberării de bonuri cu cantități fixe conducătorilor auto, care, conform cap.IV pct.33, trebuia justificată cu dispoziție dată în scris de către șeful de garaj sau alte persoane încadrate, împuternicite de conducerea societății;

-nu a condus evidența acestora cu ajutorul documentului "Fișa privind eliberarea și justificarea BCF";

-nu a prezentat foi de parcurs;

-nu a prezentat cotoarele de bonuri cu cantități fixe ștampilate de stațiile PECO la care s-a făcut alimentarea, vizate de șeful compartimentului transporturi (garaj), menționându-se că stațiile PECO respective sunt

amplasate pe traseul indicat în foile de parcurs, conform prevederilor de la cap.IV pct.33.

Conform cap.IV pct.35, lunar, gestionarii de bonuri cu cantități fixe vor întocmi "Situația centralizatoare privind consumurile de carburanți în BCF", conform anexei nr.3, pe care, împreună cu cotoarele de bonuri anulate de stațiile PECO, o vor preda serviciului contabilitate pentru înregistrarea în evidențele contabile în conturile de cheltuieli.

-... lei TVA aferentă facturilor emise în anul 2012 de BCR Leasing pentru ratele de leasing scadente la autovehiculul ..., având numărul de înmatriculare ..., destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane, pentru care, conform art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este limitat dreptul de deducere la 50%;

-... lei TVA dedusă ca urmare a achiziționării intracomunitare a autovehiculului marca ... în valoare de ... euro (... lei), cu o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, destinat exclusiv transportului de persoane, sumă nedeductibilă, întrucât societatea nu a făcut dovada că mijlocul de transport este utilizat exclusiv pentru categoriile de activități prevăzute la 145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei au fost calculate **dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.**

În drept, sunt invocate prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.32, 33 și 34 din Ordinul nr.5/1998 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri, art.120 alin.(2) și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei,** organele de inspecție fiscală precizează că această sumă a fost calculată la o bază impozabilă de ... lei, reprezentând sume ridicate de administrator în perioada iulie 2011-noiembrie 2012, potrivit notelor contabile din Registrul jurnal.

La sfârșit de lună, în condițiile înregistrării unui sold debitor în contul 4... "Sume datorate asociaților", înregistrează 461 "Debitori-patron" = 4... "Sume datorate asociaților", iar când sumele au fost ridicate din conturi bancare (card OTP Bank și Citybank Europe), face înregistrarea 461 = 5127/5128 și prin creditul contului 411, NC 461 = 411.

La data de 31.07.2011, conform balanței de verificare, societatea înregistrează în contul 461 „Debitori-patron” un sold debitor de ... lei, iar la data de 30.11.2012 soldul contului 461 este în sumă de ... lei. În perioada iulie 2011 – noiembrie 2011, societatea înregistrează atât creșteri cât și scăderi la acest cont.

Pentru impozitul pe dividende stabilit suplimentar de plată în sumă de ... lei au fost calculate **dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.**

În drept, sunt invocate prevederile art.7 lit.d) pct.12, art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.120 alin.(2) și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

**1. În ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală și solicitarea acesteia cu privire la refacerea inspecției fiscale.**

**În fapt,**

SC X susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 și 102 din O.G. nr.92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințat cu privire la începerea inspecției fiscale.

Astfel, precizează contestatara, avizul de inspecție fiscală nr.1/....2013 a fost comunicat la data de ....2013, respectiv la sfârșitul inspecției fiscale, societatea necunoscând temeiul juridic al inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi verificate, precum și posibilitatea de a se solicita amânarea începerii inspecției fiscale.

**În drept,** sunt incidente prevederile art.101 și 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**Art. 101**

*„Avizul de inspecție fiscală*

*(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

*(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

*(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- b) data de începere a inspecției fiscale;*
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”*

**Art. 102**

*„Comunicarea avizului de inspecție fiscală*

*(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

*(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

- a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;*
- b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;*
- c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.*

*(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:*

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*
- b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*
- c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*
- d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”*

De asemenea alin.1 și 3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

**“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală**

**(...)**

**În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.**

Așa cum rezultă din documentele aflate la dosarul cauzei, precum și din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../....2013, inspecția fiscală a fost inițiată la solicitarea A.F.P. Piatra Neamț cu adresa nr..../02.08.2010 înregistrată la A.I.F.Neamt sub nr..../02.08.2010, urmare a faptului că societatea a beneficiat de rambursare cu control ulterior pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în decontul de TVA aferent lunii mai 2010.

Se reține că legiuitorul a înțeles în acest caz să nu se comunice avizul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.102 alin.(4) lit.b din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, actele normative incidente în speță, precum și prevederile art. 64 alin.1 din O.G. nr.92/2003 unde se menționează faptul că:

*“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*", se reține faptul că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice refacerea inspecției fiscale.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. ....2013 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....2013, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

**2. Cauza supusa solutionarii este daca societatea isi poate deduce cheltuielile cu combustibilul în sumă de ... lei, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de ... lei, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut o limitare specială a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, iar contestatara nu demonstrează că autovehiculul respectiv se încadrează în categoria autovehiculelor exceptate de la limitarea specială.**

#### **In fapt,**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....2013 organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile cu combustibilul în sumă de ... lei, înregistrate în contabilitatea societății în anul 2011 și nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sume înscrise în facturile emise de S.C. ..., în perioada august 2010 – noiembrie 2012, reprezentând achiziționarea de combustibil utilizat pentru funcționarea autovehiculului ..., având numărul de înmatriculare ..., destinat exclusiv pentru transportul rutier de persoane.

La baza neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei au stat prevederile art. 21 alin.(4) lit.t) și ale art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente combustibilului achiziționat pentru funcționarea autovehiculului ..., întrucât acesta a fost destinat exclusiv pentru activități de marketing ( conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte), autovehiculul încadrându-se în dispozițiile art.21 alin.(4) lit.t) și ale art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **In drept,**

Articolul 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată și completată prin O.U.G.nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în forma în vigoare în anul 2011, precizează:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

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

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

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

Potrivit art. 145<sup>1</sup> alin.(1) "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, în vigoare în perioada mai 2010 – decembrie 2011:

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

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

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

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

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

*(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului."*

În perioada 01.01.2012 – 30.06.2012, forma art. 145<sup>1</sup> alin.(1) "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este:

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

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

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

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

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

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

Începând cu data de 01.07.2012, art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, precizează:

„(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.”*

Prin pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit următoarele:

*"45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*(...)*

*e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;*

*(...)"*.

Din prevederile legale citate anterior rezulta ca, în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziționarea acestora și a combustibilului necesar funcționării, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

În speta, S.C. X susține că autoturismul marca ..., având numărul de înmatriculare ..., nu intră sub incidența limitării dreptului de deducere întrucât acesta a fost utilizat exclusiv pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte.

În susținerea contestației, societatea depune foile de parcurs și ordinele de deplasare emise pentru ..., în calitate de administrator al societății, motivul deplasării, înscris în ordinele de deplasare, fiind "în interesul societății", documente care însă, nu sunt suficiente pentru deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente combustibilului achiziționat, întrucât, contestatara nu depune documente care să demonstreze că autoturismul se încadrează în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) și ale art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește invocarea utilizării exclusive a autoturismului marca ... pentru activități de marketing, se reține că o asemenea destinație nu este prevăzută de art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În condițiile în care contestatara s-ar fi referit la utilizarea exclusivă a autovehiculului de către agenți de vânzări în cadrul activității societății, care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, aceasta ar fi trebuit să depună documente care să demonstreze utilizarea exclusivă a autoturismului în acest scop.

Cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate, rezulta că S.C. X nu a făcut dovada utilizării exclusive a autoturismului pentru activitățile exceptate de la limitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

**“(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.”**

Astfel, având în vedere principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că era în sarcina societății să demonstreze cu documente, atât pe parcursul derulării inspecției fiscale, cât și la depunerea contestației, că autoturismul achiziționat este utilizat exclusiv pentru activitățile care fac excepție de la limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013, nu au acordat drept de deducere pentru **cheltuielile cu combustibilul în sumă de ... lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil în sumă de ... lei**, motiv pentru care, **contestația formulată de S.C. X va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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;”**

**3. Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă S.C. X are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă facturilor emise în anul 2012 de BCR Leasing pentru ratele de leasing scadente la autovehiculul ..., în condițiile în care contestatara nu demonstrează că autovehiculele se încadrează în**

**excepțiile prevăzute de art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în vigoare la data emiterii facturilor.**

**În fapt,**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2013 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, aferentă ratelor de leasing scadente la autovehiculul ..., pe care organele de inspecție fiscală l-au considerat destinat exclusiv transportului rutier de persoane, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată eferentă acestor rate fiindu-i limitat societății la 50%, în conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

S.C. X formulează contestației împotriva măsurii privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de BCR Leasing, pentru ratele de leasing scadente la autovehiculul ..., motivând că această sumă este deductibilă întrucât se încadrează în dispozițiile art.145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, autovehiculul fiind destinat exclusiv pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte.

**În drept,**

Referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere a TVA, art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare începând cu data de 01.07.2012, precizează:

***„(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.”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că în anul 2012, legiutorul a limitat la 50%, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă leasingului de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția autovehiculelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

Organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere doar pentru 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing scadente la autovehiculul ..., în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deși contestatara susține ca autoturismul marca ..., având numărul de înmatriculare ..., nu intra sub incidența limitării dreptului de deducere întrucât acesta a fost utilizat exclusiv pentru activități de marketing, conform foilor de parcurs, oferte de preț prezentate potențialilor clienți, contracte, din analiza textelor de lege invocate anterior se reține ca o asemenea destinație nu este prevăzută de art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

În susținerea contestației, societatea depune foile de parcurs și ordinele de deplasare emise pentru ..., în calitate de administrator al societății, motivul deplasării, înscris în ordinele de deplasare, fiind “în interesul societății”, documente care însă, nu sunt suficiente pentru deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing, întrucât, contestatara nu depune documente care să demonstreze că autoturismul se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum s-a arătat și la capătul de cerere anterior, în condițiile în care contestatara s-ar fi referit la utilizarea exclusivă a autovehiculului de către agenți de vânzări în cadrul activității societății, care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, aceasta ar fi trebuit să depună documente care să demonstreze utilizarea exclusivă a autoturismului în acest scop, în conformitate cu prevederile art.65 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit căror:

**“(1) Contribuabilul 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 principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că era în sarcina societății să demonstreze cu documente, atât pe parcursul derulării inspecției fiscale, cât și la depunerea contestației, că autoturismul achiziționat este utilizat exclusiv pentru activitățile care fac excepție de la limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că documentele și argumentele aduse de contestatară în susținere nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de S.C. X împotriva taxei pe valoarea adăugată neadmise la deducere în sumă de ... lei.**

**4. Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării unui autoturism marca ..., în condițiile în care contestatarul nu face dovada că autoturismul se încadrează la una din excepțiile de la limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, în luna decembrie 2010, S.C. X din Piatra Neamț a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, ca urmare a achiziționării intracomunitare a unui vehicul marca ... în valoare totală de ... lei, cu o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune de pasageri.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț, organele de inspecție nu au admis la deducere suma de ... lei, întrucât societatea nu a făcut dovada că mijlocul de transport este utilizat exclusiv pentru categoriile de activități prevăzute la 145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta formulează contestație împotriva măsurii privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, motivând că autovehiculul este utilizat pentru transportul personalului la și de la locul de muncă, conform foilor de parcurs și având în vedere decizia administratorului societății, potrivit căreia se asigură transportul la și de la locul de muncă pentru salariații societății, conducători auto, pentru care există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport.

**În drept**, art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **referitor la limitările speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată**, precizează:

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

*a) **vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a***



**activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;**

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

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

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

**(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.**

**(...)**

**(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.”**

În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. f) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, în vigoare la data achiziționării autovehiculului, precizează:

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

Față de cele expuse în fapt și în drept reținem că în anul 2010, legiutorul a limitat dreptul de a deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă pentru **vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția unor categorii de vehicule, prevăzute expres la articolul de lege sus citat.**

În speță, pentru a fi exceptate de la limitarea dreptului de deducere autoturismele trebuie sa fie **utilizate exclusiv** pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, **sub rezerva indeplinirii cumulative a doua conditii, respectiv atunci cand exista dificultati evidente de a gasi ale mijloace de transport** pentru transportul angajaților la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului **si atunci cand exista un acord colectiv** între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

În acest sens, susținerea contestației privind utilizarea exclusivă a autoturismelor pentru această destinație este vădită neîntemeiată, în condițiile în care:

- nu prezintă în niciun fel **în ce anume constau acele dificultăți evidente ale propriilor angajați de a găsi alte mijloace de transport** pentru a se deplasa de la și la reședința acestora (sau alt loc convenit de comun acord) la sediul angajatorului;

- **nu există acordul colectiv între angajator și angajați** prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit un astfel de transport.

Or, pentru a fi luat în considerare un astfel de acord colectiv, **acesta trebuie să fie încheiat în formă scrisă, să fie semnat de angajator și reprezentanții salariaților și să fie înregistrat** la direcția teritorială de muncă și protecție socială, așa cum se prevede la art. 1 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 130/1996 privind contractul colectiv de muncă, respectiv la inspectoratul teritorial de muncă conform art. 143 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 62/2011 a dialogului social.

Simpla prezentare de către contestatară a unor foi de parcurs, nu demonstrează încadrarea achiziției autoturismului în excepțiile prevăzute de lege, având în vedere că nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că autoturismul în cauză s-ar încadra în excepțiile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult decât atât, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală precizează că, în perioada 2010-2012, conform documentelor justificative puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale, nu s-au făcut alimentări și consumuri de carburant auto pentru autovehiculul ... cu număr de înmatriculare ....

Potrivit prevederilor art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

**“(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.”**

Astfel, având în vedere principiul de drept *“actori incumbit probatio”*, cel ce face o propunere înaintea judecătorești trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că era în sarcina societății să demonstreze cu documente, atât pe parcursul derulării inspecției fiscale, cât și la depunerea contestației, că autoturismul achiziționat este utilizat exclusiv pentru activitățile care fac excepție de la limitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Simpla motivare, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, astfel încât **măsura organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei este legală, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și**

**nesusținută cu documente**, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**“ 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;(...)”**

**5. În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere în sumă de ... lei D.G.F.P. Neamț este investită să se pronunțe dacă S.C. X are dreptul la deducerea acestor sume, în condițiile în care prin contestație, deși societatea nu aduce argumente cu privire la aceste sume, depune documente suplimentare, care însă nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt,**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013 emisă de Activitatea de Inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț, organele de inspecție nu au admis la deducere **suma de ... lei**, contabilizată eronat în contul 6022, în baza facturilor emise de S.C. ... în lunile august, septembrie și noiembrie 2011, reprezentând achiziția unui număr de “1.192 bonuri valorice combustibil de 100,50 și 30”.

Totodată nu a fost admisă la deducere taxa pe valoarea adăugată în **sumă de ... lei**, aferentă facturilor emise de S.C. ... și S.C. ..., privind achiziția unui număr de 4.350 “bonuri valorice combustibil de 100, 50 și 30”, în perioada 01.08.2011 – 31.10.2012, întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au fost destinate realizării de operațiuni taxabile sau scutite.

Conform prevederilor din O.M.F.P.nr.30.../2009, contravaloarea facturilor reprezentând valoarea bonurilor valorice achiziționate, trebuia contabilizată în debitul contului 532 “Alte valori”, iar în creditul acestui cont valoarea bonurilor valorice consumate.

La inspecția fiscală societatea nu a făcut dovada respectării prevederilor Ordinului nr.5/1988 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri, în sensul că:

-să organizeze evidența bonurilor cu cantități fixe și modul de utilizare a acestora. Conform prevederilor de la cap.IV pct.32, evidența bonurilor cu cantități fixe se ține, pe sortimente de produse și feluri de bonuri, în “Fișa pentru evidența BCF”, vizată de contabilul unității. Separat de aceasta se ține evidența eliberărilor și justificărilor bonurilor cu cantități fixe, pe fiecare conducător auto, pe “Fișa privind eliberarea și justificarea bonurilor cu cantități fixe”, conform anexei nr.2 la Ordinul nr.5/1988;

-nu a făcut dovada eliberării de bonuri cu cantități fixe conducătorilor auto, care, conform cap.IV pct.33, trebuia justificată cu dispoziție dată în scris

de către șeful de garaj sau alte persoane încadrate, împuternicite de conducerea societății;

-nu a condus evidența acestora cu ajutorul documentului "Fișa privind eliberarea și justificarea BCF";

-nu a prezentat foi de parcurs;

-nu a prezentat cotoarele de bonuri cu cantități fixe ștampilate de stațiile PECO la care s-a făcut alimentarea, vizate de șeful compartimentului transporturi (garaj), menționându-se că stațiile PECO respective sunt amplasate pe traseul indicat în foile de parcurs, conform prevederilor de la cap.IV pct.33.

Conform cap.IV pct.35, lunar, gestionarii de bonuri cu cantități fixe vor întocmi "Situația centralizatoare privind consumurile de carburanți în BCF", conform anexei nr.3, pe care, împreună cu cotoarele de bonuri anulate de stațiile PECO, o vor preda serviciului contabilitate pentru înregistrarea în evidențele contabile în conturile de cheltuieli.

S.C. X formulează contestație, motivând că cheltuielile în sumă de ... lei sunt deductibile fiscal și că societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, întrucât există documente justificative care fac dovada efectuării operațiunii, respectiv bonuri nefiscale de alimentare, foi de parcurs, situația centralizată a consumului de carburanți în BCF, pentru fiecare mijloc de transport, documente pe care le anexează la contestație, iar achizițiile sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

#### **În drept,**

În drept, pentru impozitul pe profit, sunt incidente prevederile art.21 alin.1 și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

***"(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;"***

Conform pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

***"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."***

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au la bază documente justificative.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pe perioada verificată sunt incidente prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*(...)”*

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, obligația justificării acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Referitor la obligațiile și răspunderile societăților beneficiare privind evidența și gestionarea bonurilor cu cantități fixe, Ordinul nr. 5/N/ 1988 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri, precizează la punctele 32-35:

**“32. Evidența bonurilor cu cantități fixe se ține, pe sortimente de produse și feluri de bonuri, în "Fișa pentru evidența BCF", vizată de către contabilul șef al unității.**

*Separat de aceasta se ține evidența eliberărilor și justificării bonurilor cu cantități fixe, pe fiecare conducător auto, pe "Fișa privind eliberarea și justificarea bonurilor cu cantități fixe", conform anexei nr. 2.*

*33. Eliberarea de bonuri cu cantități fixe conducătorilor auto se va face pe baza dispoziției date în scris de către șeful de garaj sau alte persoane încadrate, împuternicite de conducerea întreprinderii, sub semnătură. În dispoziție se vor menționa cantitatea și sortimentul solicitat.*

*Gestionarul bonurilor cu cantități fixe va elibera conducătorului auto bonurile necesare, făcând simultan înregistrările în "Fișa privind eliberarea și justificarea BCF" și pe foaia de parcurs în care va face mențiunea "eliberat bonuri pentru cantitatea de ..... l", semnând pentru aceasta.*

*Unitățile beneficiare sînt obligate să elibereze conducătorilor auto bonuri cu cantități fixe din toate categoriile, sub aspect cantitativ, proporțional cu capacitatea rezervorului, pentru a li se crea posibilitatea să prezinte gestionarilor de la stațiile "PECO" bonuri potrivit cantității de produse petroliere solicitate.*

*34. Conducătorii auto sînt obligați a deconta bonurile cu cantități fixe în termen de 48 de ore de la consumarea lor sau de la înapoierea din deplasare; în cazul în care nu se respectă aceste termene, se vor aplica penalizări de întârziere de 0,5% pentru fiecare zi, calculate la valoarea bonurilor nedecontate.*

*Nu se vor elibera alte bonuri cu cantități fixe conducătorilor auto decît după justificarea către gestionar a bonurilor primite anterior. Bonurile cu cantități fixe nejustificate se vor evidenția în "Fișa privind eliberarea și justificarea BCF".*

*În acest sens, conducătorii auto vor preda, în mod obligatoriu, gestionarului cotoarele de bonuri cu cantități fixe ștampilate de stațiile "PECO" la care s-a făcut alimentarea, vizate de șeful compartimentului transporturi (garaj), menționându-se ca stațiile "PECO" respective sînt amplasate pe traseul indicat în foile de parcurs.*

*35. Lunar, gestionarii de bonuri cu cantități fixe vor întocmi **"Situția centralizatoare privind consumurile de carburanți în BCF"**, conform anexei nr. 3, pe care, împreună cu cotoarele de bonuri anulate de stațiile "PECO", o vor preda serviciului contabilitate pentru înregistrarea în evidențele contabile.*

Din constatările organelor de inspecție fiscală, înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013, respectiv în anexele nr.1 și 2 la acesta, se reține că deși societatea a înregistrat pe cheltuieli, în lunile august, septembrie și noiembrie 2011, suma de ... lei aferentă facturilor emise de S.C. ... reprezentând achiziția unui număr de 1.192 bonuri valorice combustibil și și-a exercitat, în perioada 01.08.2011 – 31.10.2012, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturilor emise de S.C. ... și S.C. ..., reprezentând achiziția unui număr de 4.350 bonuri valorice combustibil, *nu a prezentat documente justificative prin care să dovedească utilizarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

Simpla deținere de către societate a unor facturi reprezentând achiziționarea de bonuri valorice combustibil și întocmirea unor centralizatoare la anii 2011 și 2012 privind repartizarea combustibilului pe autovehicule, nu sunt suficiente pentru înregistrarea în contabilitatea a cheltuielilor cu combustibilul și deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care societatea nu demonstrează că bonurile valorice au legătură cu activitatea economică a societății și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv că a îndeplinit obligațiile cu privire la evidența și gestionarea bonurilor cu cantități fixe, în conformitate cu Ordinul nr. 5/N/ 1988 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind emiterea, gestionarea și circulația bonurilor cu cantități fixe pentru benzină, motorină și uleiuri.

Având în vedere cele mai sus prezentate, argumentele societății referitoare la acest capat de cerere și documentele depuse în susținerea contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu probează faptul că bunurile au fost achiziționate în legătură cu operațiunile sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013, nu au acordat drept de deducere pentru **cheltuielile aferente facturilor reprezentând bonuri valorice combustibil în sumă de ... lei lei, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de ... lei**, motiv pentru care, **contestația formulată de S.C. X va fi respinsă ca**

**neîntemeiată și nesuținută cu documente pentru acest capăt de cerere,** în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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;”***,

**6. Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Neamt este daca în mod legal, prin Decizia de impunere nr..../....2013, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferente facturii nr..../....2011 emisă de S.C. ..., în condițiile în care societatea nu a prezentat originalul facturii sau documentul reconstituit conform prevederilor legale desi a fost instiintata despre obligatia prezentarii acesteia.**

**In fapt**, societatea a dedus cheltuieli în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferente facturii nr..../....2011 emisă de S.C. ..., prezentată la control în copie, neaprobata la deducere în baza art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. X formulează contestației împotriva măsurii organelor de inspecție fiscală privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sume înscrise în factura nr. .../....2011 emisă de S.C. ..., pe care a pus-o la dispoziția organului de inspecție fiscală, în copie “conform cu originalul”.

Cu adresa nr..../....2013, primită de societate la data de 10.04.2013, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, Biroul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. Neamț a solicitat contestatarii prezentarea facturii nr. .../....2011 emisă de S.C. ..., despre care face vorbire în cuprinsul contestației.

Până la data emiterii prezentei decizii, contestatara nu a depus factura solicitată.

**In drept**, spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la forma si continutul contestatiei, se precizeaza urmatoarele:

***“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:***

***(...)***

***c) motivele de fapt și de drept;***

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

***(...)”***

De asemenea, prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza ca:

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

In vederea solutionarii contestatiei, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamt a avut in vedere si prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se precizeaza expres faptul ca:

**“(1) [...]. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”,**

coroborate cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, care prevede referitor la solutiile asupra contestatiei ca aceasta este:

**“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”,** organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

Având în vedere prevederile legale invocate anterior, se reține că, deși S.C. X contesta măsura organelor de inspecție fiscală cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferente facturii nr..../....2011 emisă de S.C. ..., prezentată la control în copie, nu aduce argumente sau documente în susținerea cauzei supuse solutionarii de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala și din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata la inspectia fiscala.

Ca urmare, **urmeaza a se respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de catre S.C. X din ..., cu privire la neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, ce a avut ca efect stabilirea unui impozit pe profit în sumă de ... lei și neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferente facturii nr..../....2011 emisă de S.C. ...**

**7.În ceea ce privește dobânzile în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar, precum și dobânzile în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precizăm ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată**



accesorii menționate anterior, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

8. În ceea ce privește dobânzile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă S.C. X datorează aceste obligații accesorii, în condițiile în care ele nu sunt aferente obligațiilor de plată principale contestate, iar societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației cu privire la aceste sume.

**În fapt,**

S.C. X contestă dobânzile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, sume stabilite eronat prin anexele 1 și 3 la adresa nr.../....2013 înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr.../....2013, transmisă de societate ca răspuns la adresa nr.../....2013 emisă de Biroul soluționare contestații.

**In drept,** speței supuse analizei îi sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la forma și conținutul contestației, se precizează următoarele:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*(...)*

***c) motivele de fapt și de drept;***

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

*(...)"*

De asemenea, prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F.nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează ca:

***"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."***

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamț a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

***"(1) [...]. Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării",***

coroborate cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicată, care prevede referitor la soluțiile asupra contestației că aceasta este:

***"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",*** organele de soluționare

neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

Având în vedere prevederile legale invocate anterior, se reține că, deși S.C. X contesta dobânzile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, nu aduce argumente sau documente în susținerea cauzei supuse solutionarii de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala și din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata la inspectia fiscala.

**În consecință, urmeaza a se respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de catre S.C. X din ..., cu privire la dobânzile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și penalitățile de întârziere în sumă de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată.**

**9. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende, Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe dividende stabilit de organele de inspectie fiscală în cuantumul mai sus menționat în condițiile în care societatea a făcut plăți prin casă și prin bancă în favoarea asociatului, iar documentele și argumentele aduse de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspectie fiscală.**

**În fapt,**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .../....2013 organele de inspectie fiscală au stabilit de plată în sarcina societății un impozit pe dividende în sumă de ... lei, urmare a faptului că în perioada iulie 2011-noiembrie 2012, administratorul societății a ridicat în contul său suma de ... lei.

Astfel, la sfârșit de lună, în condițiile înregistrării unui sold debitor în contul 4... "Sume datorate asociaților", înregistrează 461 "Debitori-patron" = 4... "Sume datorate asociaților", iar când sumele au fost ridicate din conturi bancare (card OTP Bank și Citybank Europe), face înregistrarea 461 = 5127/5128 și prin creditul contului 411, NC 461 = 411.

La data de 31.07.2011, conform balanței de verificare, societatea înregistrează în contul 461 „Debitori-patron” un sold debitor de ... lei, iar la data de 30.11.2012 soldul contului 461 este în sumă de ... lei. În perioada iulie 2011 – noiembrie 2011, societatea înregistrează atât creșteri cât și scăderi la acest cont, potrivit anexei nr.8 la Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013.

S.C. X contestă impozitul pe dividende stabilit de plată în sarcina sa în sumă de ... lei, motivând că sumele respective reprezintă sume transferate din contul curent al societății în conturile de card ale conducătorilor auto, reprezentând avansuri de trezorerie. În susținere, petenta depune la dosarul cauzei, dosarul numerorat de la 1 la 110, cuprinzând extrase de cont emise de OTP Bank, reprezentând conturi de card ale salariaților unității.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../....2013, organul de inspecție fiscală face precizarea că sumele identificate la control ca fiind transferuri din contul curent al societății în conturile de card ale conducătorilor auto, reprezentând avansuri de trezorerie nu au fost luate în calcul la stabilirea bazei impozabile aferente impozitului pe dividende.

**În drept**, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

***“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:***

***[...]***

***Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:***

***- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;***

***- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.***

Iar conform art.67 alin.(1) din același act normativ :

***“ (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”***

De asemenea, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.11 că,

***„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. nr. .../....2013, se reține faptul că în anii 2011 - 2012 SC X a făcut plăți prin casierie și bancă în favoarea asociatului în sumă de ... lei.

Prin contestație, societatea precizează că sumele respective reprezintă sume transferate din contul curent al societății în conturile de card ale conducătorilor auto, reprezentând avansuri de trezorerie, anexând extrasele de conturi de card ale conducătorilor auto emise în anul 2012, fără a prezenta în mod clar și fără echivoc modul de înregistrare a sumelor ridicate de către conducătorii auto în contabilitatea societății, modalitatea de decontare a acestora și dacă aceste sume intră în componența soldului contului 461 „Debitori-patron”, după cum este prezentat detaliat de către organul de inspecție în anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2013.

Totodată, deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2013 se face precizarea că au fost ridicate sume de către asociat și din contul bancar deschis la Citibank Europe, contestatara nu depune documente care să infirme constatările organului de inspecție fiscală.

Or, se reține că pentru sumele ridicate din casieria și din conturile bancare ale societății de către administratorul societății, nu se face dovada cu documente că ar fi fost executată o contraprestație din partea acestuia în folosul societății și nici că acestea au fost utilizate în scopul desfășurării activității societății, astfel că nu se justifică natura acestor sume ridicate din casierie și din bancă.

Pe cale de consecință, sumele ridicate de administratorul societății reprezintă sume ridicate în scopul personal al persoanei fizice, care din punct de vedere fiscal este tratată ca dividend, conform prevederilor art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură 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;”**

se va respinge **contestația formulată de SC ... împotriva impozitului pe dividende în sumă de ... lei, stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț.**

**În ceea ce privește dobânzile în sumă de ... lei și penalitățile în sumă de ... lei** aferente impozitului pe dividende în sumă de ... lei, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că în sarcina contestatarei a fost reținut întregul debit în sumă de ... lei de natura impozitului pe dividende, aceasta datorează și obligațiile de plată accesorii aferente, conform principiului de drept *“accesoriul urmează principalul”*, **urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru dobânzile în sumă de ... lei și penalitățile în sumă de ... lei** aferente impozitului pe dividende.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, 216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE :**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X** din ..., județul Neamț, pentru suma de .... lei, reprezentând:

- .... lei impozit pe profit;
- ... lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei impozit pe dividende;
- ... lei dobânzi aferente impozitului pe dividende;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende,

stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X** din ..., județul Neamț, pentru suma de .... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia la Tribunalul Neamț, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr....4/2004, cu modificările și completările ulterioare.