



## DECIZIA NR. 10252/21.05.2019

privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. S** înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Botoșani sub nr. .2019  
și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași  
sub nr. .2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. .2019, cu privire la contestația formulată de **S.C. S S.R.L.**, cu domiciliul fiscal în mun. având J.../1996, CUI RO ..., reprezentată legal prin domnul B, în calitate de administrator al societății.

**S.C. S**, formulează contestație parțială împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, **cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- **S lei - impozit pe profit;**
- **S lei - TVA.**

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, **cu privire la următoarele măsuri:**

- **măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în "Situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili**

**care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală.**

Prin emailul din data de 07.05.2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat organului emitent- Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală să precizeze dacă a soluționat contestația formulată de societate împotriva dispoziției privind măsurile, întrucât conform prevederilor art. 272 alin. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 5.1 și pct.5.3 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, competența de soluționare a contestației aparține acestui organ.

Prin emailul din data de 08.05.2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală comunică faptul că nu a fost emisă decizie de soluționare a contestației împotriva dispoziției privind măsurile, întrucât a considerat că se impune să se aștepte soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere, pentru a nu fi luate decizii contrare, având în vedere că măsurile trasate vizează în special înregistrarea diferențelor de obligații fiscale, printre care și cele contestate.

Contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de .2019, iar contestația a fost depusă în data de .2019, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. .2019.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași este investit să analizeze contestația.

**I. S.C. S , formulează contestație parțială împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA în sumă de S lei și impozit pe profit în sumă de S lei, și cu privire la măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție**

**fiscală, măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală, motivând în susținere următoarele:**

Prin contestația formulată societatea solicită anularea parțială a sumelor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. .2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019.

Diferența de profit impozabil stabilită la control pentru anii 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 și contestată de societate este suma parțială în valoare de S lei, din suma totală de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei, din suma totală de S lei, compusă din:

\*S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitare Renault Master cu nr. înmatriculare B..., conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2012 încheiat cu S.C. T , cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei și

\*S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea a două autoutilitare cu nr. înmatriculare B-...-. și autoutilitara B- conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2014 încheiat cu S.C. T , cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Conform condițiilor stipulate la pct. 5 din cele două contracte de prestări servicii-închiriere, beneficiarul prestării **S.C. S** , se obliga să plătească prestatorului proprietar al autoutilitarelor, S.C. T S.R.L., prin prețul negociat, toate cheltuielile de funcționare aferente autovehiculelor, taxe, asigurări, carburanți, etc. care sunt incluse în prețul negociat.

Cele trei autoutilitare închiriate au fost folosite în exclusivitate pentru transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru (aparate de sudură, tuburi de oxigen, tuburi cu acetilenă, ciocane rotopercutoare, mai compactor, obiecte de inventar și material mărunț, etc.) pe tot parcursul zilelor de lucru, în locațiile unde societatea are lucrări contractate.

În fapt, cheltuielile efectuate de societate prin închirierea celor trei autoutilitare pentru transportul muncitorilor au fost folosite în exclusivitate în scopul realizării de venituri impozabile, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere integral a cheltuielilor, conform celor menționate în anexele nr. 1 și 3 la raportul de inspecție fiscală.

Motivația invocată de inspecția fiscală în stabilirea nedeductibilității fiscale pentru cheltuielile cu închirierea celor trei autoutilitare, constă în aceea că pentru serviciile în cauză nu s-au prezentat „foi de parcurs”, or societatea, în calitate de chiriaș nu avea obligația întocmirii acestor documente, nefiind aplicabile prevederile stipulate în temeiul de drept din Decizia de impunere nr. .2019, respectiv art. 21, alin. (4), litera t) din Legea nr. 571/2003; Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 art. 49.2; Legea nr. 227/2015, art. 25, alin. 3 și Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, alin. 2, pct.16.

Societatea precizează că a respectat întru totul prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, art. 6, alin. (1) și astfel au fost înregistrate în contabilitate facturile emise de furnizorul serviciilor de închiriere a autoutilitarelor, conform prețurilor negociate între părți, în baza contractelor cu nr. .2012 și nr. .2014.

Astfel, cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitarelor în scopul desfășurării activităților curente ale societății, prin transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde are contracte de prestări servicii în construcții, se încadrează în prevederile art. 21, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Cu adresa nr. .2019 înaintată către societatea proprietară a celor trei autovehicule închiriate, respectiv S.C. T S.R.L. s-a solicitat copii ale foilor de parcurs întocmite de aceasta, primite cu adresa nr. .2019 și care au fost prezentate inspectorilor fiscali până la primirea actelor administrative.

Suma contestată de societate reprezentând cheltuieli cu servicii de închiriere auto, pentru care nu s-a dat drept de deducere și a rezultat o diferență de profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei, se prezintă astfel:

În fapt, cheltuielile efectuate de societate prin închirierea celor trei autoutilitare pentru transportul muncitorilor au fost folosite în exclusivitate în scopul realizării de venituri impozabile, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere integral a cheltuielilor, conform celor menționate în anexele nr. 1 și 3 la raportul de inspecție fiscală.

Motivația invocată de inspecția fiscală în stabilirea nedeductibilității fiscale pentru cheltuielile cu închirierea celor trei autoutilitare, constă în aceea că pentru serviciile în cauză nu s-au prezentat „foi de parcurs”, or societatea, în calitate de chiriaș nu avea obligația întocmirii acestor documente, nefiind aplicabile prevederile stipulate în Temeiul de drept din Decizia de impunere nr. .2019, respectiv art. 21, alin. (4), litera t) din Legea nr. 571/2003; Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pct. 49.2; Legea nr. 227/2015, art. 25, alin. 3 și Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, alin. 2, pct.16.

Societatea afirmă că a respectat întru totul prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, art. 6, alin. (1) și astfel au fost înregistrate în contabilitate facturile emise de furnizorul serviciilor de închiriere a autoutilitarelor, conform prețurilor negociate între părți, în baza contractelor cu nr. .2012 și nr. .2014.

Astfel, cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitarelor în scopul desfășurării activităților curente ale societății, prin transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde are contracte de prestări servicii în construcții, se încadrează în prevederile art. 21, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Cu adresa nr. 2 din 21.01.2019 înaintată către societatea proprietară a celor trei autovehicule închiriate, respectiv S.C. T S.R.L. s-a solicitat copii ale „foilor de parcurs” întocmite de aceasta, primite cu adresa nr. .2019 și care au fost prezentate inspectorilor fiscali până la primirea actelor administrative.

Suma contestată de societate reprezentând cheltuieli cu servicii de închirieri auto, pentru care nu s-a dat drept de deducere și a rezultat o diferență de profit impozabil în sumă de S lei, cu un impozit pe profit în sumă de S lei, se prezintă astfel:

Factura nr./Data            Baza de impozitare(50%) Poziția din anexa nr.3 la RIF

TOTAL baza de impozitare =S lei\*16%=S lei impozit pe profit, defalcat astfel:

Trim. II 2013            S lei;

Trim. IV 2013            S lei;

Trim. II 2014            S lei;

Trim. IV 2014            S lei;

Trim. II 2015            S lei

Trim, III 2015            S lei

Trim. IV 2015            S lei

Trim. II 2016            S lei

În drept, societatea își întemeiează argumentația pe faptul că la calculul profitului impozabil societatea a respectat și se încadrează în prevederile art. 19, alin. (1), art. 21 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Toate operațiunile economico-financiare efectuate de societate au fost consemnate în momentul efectuării lor în documente care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991.

Documentele înregistrate în evidența contabilă au respectat prevederile stipulate de:

-Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008, cu modificările și completările ulterioare, privind documentele financiar-contabile;

-Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile și Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile.

Societatea susține că cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitarelor în scopul desfășurării activităților curente ale societății, pentru transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde avem contracte de prestări servicii în construcții nu fac parte din excepțiile motivate de inspecția fiscală prevăzute în Legea nr. 571/2003, art. 21, alin. (4), litera t); Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 art. 49.2; Legea nr. 227/2015, art. 25, alin. 3 și Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, alin. 2, pct.16.

Cu privire la Taxa pe valoarea adăugată, societatea susține că diferența de TVA stabilită suplimentar la control pentru perioada 01.01.2013-31.10.2018 si contestată de petentă este suma parțială în valoare de S lei din suma totală de S lei compusă din:

\*S lei, reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate cu închirierea autoutilitareii Renault Master cu nr.

înmatriculare ..., conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2012 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI ... și

\*S lei, reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor efectuate cu închirierea a două autoutilitare cu nr. înmatriculare B-... și autoutilitara B-...conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2014 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI RO ....

Cele trei autoutilitare închiriate au fost folosite în exclusivitate pentru transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru (aparate de sudură, tuburi de oxigen, tuburi cu acetilenă, ciocane rotopercutoare, mai compactor, obiecte de inventar și material mărunț, etc.) pe tot parcursul zilelor de lucru, în locațiile unde societatea are lucrări contractate.

În fapt, TVA aferenta cheltuielilor efectuate de societate prin închirierea celor trei autoutilitare pentru transportul muncitorilor, au fost folosite în exclusivitate în scopul realizării de venituri impozabile, pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere integrală, conform celor menționate în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

Societatea afirmă că motivația invocată de inspecția fiscală în stabilirea nedeductibilitatii fiscale pentru TVA aferentă cheltuielilor cu închirierea celor două autoutilitare, constă în aceea că pentru serviciile în cauză nu s-au prezentat „foi de parcurs”, or societatea în calitate de chiriaș nu avea obligația întocmirii acestor documente, nefiind aplicabile prevederile stipulate în Temeiul de drept din Decizia de impunere nr. .2019, respectiv art. 145.1, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Societatea consideră că a respectat întru totul prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, art.6, alin. (1), fiind înregistrate în contabilitate facturile emise de furnizorul serviciilor de închiriere a autoutilitarelor, conform prețurilor negociate între părți și consemnate în contractele cu nr. .2012 și nr. .2014.

Astfel, deducerea TVA din facturile emise de furnizorul de servicii pentru cheltuielile cu închirierea autoutilitarelor au fost efectuate în scopul desfășurării activităților curente ale societății, necesare transportului muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde are contracte de prestări servicii în construcții și se încadrează în prevederile art. 145 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003, coroborate cu prevederile art. 21, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015, și cu prevederile art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Cu adresa nr. 2 din 21.01.2019 înaintată către societatea proprietară a celor trei autovehicule închiriate, respectiv S.C. T S.R.L. s-a solicitat copii ale „foilor de parcurs” întocmite de aceasta, primite cu adresa nr. .2019 și care au fost prezentate inspectorilor fiscali până la primirea actelor administrative.

Suma parțială contestată de societate, reprezentând TVA deductibilă în procent de 50%, aferenta cheltuielilor cu serviciile de închirieri auto, pentru care nu s-a dat drept de deducere, este în sumă de S lei, și este aferentă următoarelor documente înregistrate în contabilitate:

TOTAL      S lei      S lei

În drept, își întemeiază argumentația pe faptul că la deducerea TVA din facturile emise de furnizorul de servicii pentru cheltuielile cu închirierea autoutilitarelor au fost efectuate în scopul desfășurării activităților curente ale societății, necesare transportului muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde are contracte de prestări servicii în construcții și se încadrează în prevederile art. 145 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 coroborate cu prevederile art. 21, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 și coroborate cu prevederile art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Toate operațiunile economico-financiare efectuate de societate au fost consemnate în momentul efectuării lor în documente care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991.

Taxa pe valoarea adăugată aferenta cheltuielilor efectuate cu închirierea autoutilitarelor în scopul desfășurării activităților curente ale societății, pentru transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru în locațiile șantier unde are contracte de prestări servicii în construcții nu fac parte din excepțiile motivate de inspecția fiscală prevăzute în Legea nr. 571/2003, art. 145.1 alin. (1), și Legea nr. 227/2015, art. 298, alin. (1).

În drept, își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 268, art. 270 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu toate celelalte dispoziții legale la care a făcut trimitere prin conținutul contestației, pentru următoarele sume:

- S lei reprezentând impozit pe profit și
- S lei reprezentând TVA.

Pentru motivele de fapt și de drept arătate, solicită admiterea contestației astfel cum aceasta a fost formulată și anularea parțială a sumelor sus menționate.

**II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. S în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, prin care au stabilit în sarcina acesteia suma totală de S lei, din care petenta contestă suma de S lei, reprezentând:**

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - TVA.

De asemenea, organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție Fiscală, a emis pe numele S.C. S , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, prin care a dispus următoarele măsuri:

- măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;
- măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;
- măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală.

Inspecția fiscală efectuată la S.C. S a vizat perioada 01.01.2013-31.12.2016 cu privire la impozitul pe profit și perioada 01.01.2013-31.10.2018 cu privire la TVA.

Obiectul de activitate al societății: „Lucrări de instalații sanitare, de încălzire și de aer condiționat”, cod CAEN 4322.

În perioada supusă inspecției fiscale S.C. S , a desfășurat efectiv activități constând în prestări servicii în domeniul construcțiilor civile, în principal lucrări de subtraversare drum prin foraj, montaj de țevi, conducte, vane, hidranți pentru modernizare drumuri și extindere rețele de apă și canalizare.

Situția juridică a contribuabilului este de societate activă.

În urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina S.C. S , un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) aferent unei baze în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016), astfel:

-S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitare Renault Master cu nr. înmatriculare B..., conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2012 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI RO... cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei;

-S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea a două autoutilitare cu nr. înmatriculare B.... și autoutilitara B- conform facturilor



fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. ....2014 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI RO , cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că, cheltuielile înregistrate de societate reprezintă valoarea fără TVA dedusă în procent de 50% din documente de achiziție conținând servicii de închiriere, detaliate în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, pentru funcționarea autovehiculelor aflate în folosința **S.C. S** , pentru care societatea nu deține, respectiv nu a prezentat documente (foi de parcurs) întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să le încadreze la excepțiile prevăzute de art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere, respectiv care să dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății (aspect confirmat și în scris de către administratorul societății, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de .2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto...”).

Prevederi legale încălcate: art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 49.2 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2014 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 25, alin(3), lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organul de control fiscal a respins la deducere cheltuielile în sumă totală de S lei și au stabilit suplimentar în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de S lei.

Totodată, în baza aceluiași constatări, organul de inspecție fiscală a respins la deducere **TVA în sumă de S lei** aferentă bazei impozabile în sumă de S lei, TVA dedusă de societate în procent de 50%.

Prevederi legale încălcate: art. 145.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (până la data de 31.12.2015) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală fac precizarea că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a derulat activități constând în prestări servicii în domeniul construcțiilor civile, fiind încheiate contracte cu 2 societăți comerciale, respectiv S.C. T S.R.L. și S.C. T S.R.L.. Prin Nota explicativă din data de .2019, domnul administrator B , a fost întrebat despre raționamentul pentru care, în perioada supusă inspecției fiscale, singurii beneficiari au fost cele 2 societăți. Răspunsul acestuia a fost că "Singurele comenzi pentru executarea de lucrări în subantrepriză au venit de la cele două societăți. SC S SRL nu este organizată pentru partea de ofertare și deci nu poate participa direct la licitații și ca atare șansele de a avea contracte cu terții sunt nule. Personalul societății este format din muncitori calificați specializați în lucrări de instalații și sudură pentru executarea lucrărilor de instalații în construcții și reparații. Nu dispunem de personal tehnic de specialitate pentru întocmirea documentației de participare la licitații.".

Din analiza prin sondaj a contractelor prezentate de societate și a documentelor de evidență contabilă, a rezultat faptul că societatea verificată a efectuat preponderent lucrări de subtraversare drum prin foraj, montaj de tevi, conducte, vane, hidranți pentru modernizare drumuri și extindere rețele de apă și canalizare, participând, în principal, cu forța de muncă, fiind însă și situații în care a beneficiat de servicii de închiriere utilaje grele și autovehicule, a achiziționat și pus în operă materiale (ciment, beton, capace rigolă, borduri mari și mici, etc). Exemple de contracte în care **S.C. S** a avut calitatea de prestator/executant/subantreprenor:

-Contract de execuție nr. .2008 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "Contract de lucrari+servicii de proiectare pentru executarea obiectivului Sistem de alimentare cu apă a comunelor ... și ..., județul ...", cu prețuri unitare negociate pe tip de lucrare și cu situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate;

-Contract de execuție nr. .2014 încheiat cu S.C. T S.R.L.- execuția de către executant a lucrărilor din cadrul contractului de lucrări "Modernizarea suprafeței de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS la R.A. încheiat între S.C T S.R.L. și R.A. -valoare totală de S lei;

-Contract de subantrepriză nr. .2015 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "Extinderea rețelelor de apă și canalizare în Zona Aglomerarea F - valoare totală: S lei; situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate;

-Contract de execuție nr. .2017 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "execuția de subtraversări drumuri și modificări trasee la conductele de apă din cadrul obiectivului de execuție Proiectare și execuție DN 18 ... pentru remedierea lucrărilor existente și finalizarea lucrărilor rămase de executat; lot 1 ... km 131+627-157+232", cu prețuri unitare negociate pe tip de lucrare și cu situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate.

Având în vedere că pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost identificate contracte care s-au derulat într-un interval mare de timp, au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, domnul B, dacă la data prezentei inspecției fiscale mai există contracte de prestări servicii în derulare și, în caz afirmativ, care este valoarea lucrărilor neefectuate, precum și dacă mai există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiarii contractelor de prestări servicii. Prin Nota explicativă din data de .2019, domnia sa menționează următoarele: "În prezent avem contracte în derulare: 1. Contract .2008 [...] -lucrări rămase de executat în valoare de S lei aproximativ; 2. Contract .2015 [...] -lucrări rămase de executat S lei; 3. Contract de execuție .2017 [...] -lucrări rămase de executat aproximativ S lei. Precizăm că avem lucrări în curs de execuție nedefinitivate la B... Lucrările nu au fost definitivate din cauza stării vremii (Contract C...).".

De asemenea, au mai fost solicitate explicații domnului administrator și privitor la scăderea cifrei de afaceri și implicit, a profitului realizat în anul 2017, comparativ cu anii precedenți, domnul B formulând următorul răspuns la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de .2019: "Din cauza lipsei

forței de muncă și a contractelor în derulare, nu am avut posibilitatea să contractez lucrări cu alți terți" .

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1. Referitor la suma de S lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de S lei aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2016 și TVA în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2016, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere integral pentru TVA și cheltuielile aferente chiriei unor autoutilitare de la S.C. T S.R.L., ci doar în procent de 50%, în condițiile în care prin contestația formulată și prin documentele depuse societatea nu combate constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv nu face dovada că a utilizat exclusiv în interesul afacerii acele autoutilitare.**

**În fapt, în urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina S.C. S , un impozit pe profit în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016) aferent unei baze în sumă de S lei (S lei pentru anul 2013+S lei pentru anul 2014+S lei pentru anul 2015+S lei pentru anul 2016), astfel:**

**-S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea autoutilitare Renault Master cu nr. înmatriculare B...., conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2012 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI RO...., cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei;**

**-S lei, reprezentând 50% din cheltuielile efectuate cu închirierea a două autoutilitare cu nr. înmatriculare B-... și autoutilitara B-... conform facturilor fiscale emise în baza Contractului de închiriere nr. .2014 încheiat cu S.C. T S.R.L.-CUI RO..., cu un impozit pe profit aferent în sumă de S lei.**

Organul de inspecție fiscală a constatat că, cheltuielile înregistrate de societate reprezintă valoarea fără TVA dedusă în procent de 50% din documente de achiziție conținând servicii de închiriere, detaliate în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, pentru funcționarea autovehiculelor aflate în folosința S.C. S , pentru care societatea nu deține, respectiv nu a prezentat documente (foi de parcurs) întocmite în conformitate cu prevederile legale, care să le încadreze la excepțiile prevăzute de art. 21, alin. (4), lit. t) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere, respectiv care să dovedească utilizarea autovehiculelor exclusiv în scopul activității economice a societății (aspect confirmat și în scris de către administratorul societății, respectiv prin răspunsul dat la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de .2019: „Nu s-au întocmit foi de parcurs pentru mijloace fixe de transport auto...”).

Prevederi legale încălcate: art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 49.2 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2014 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 25, alin(3), lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organul de control fiscal a respins la deducere cheltuielile în sumă totală de S lei și au stabilit suplimentar în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de S lei.

Totodată, în baza aceluiași constatări, organul de inspecție fiscală a respins la deducere **TVA în sumă de S lei** aferentă bazei impozabile în sumă de S lei, TVA dedusă de societate în procent de 50%.

Prevederi legale încălcate: art. 145.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (până la data de 31.12.2015) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală fac precizarea că, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea a derulat activități constând în prestări servicii în domeniul construcțiilor civile, fiind încheiate contracte cu 2 societăți comerciale, respectiv S.C. T S.R.L. și S.C. T S.R.L.. Prin Nota explicativă din data de .2019, domnul administrator B a fost întrebat despre raționamentul pentru care, în perioada supusă inspecției fiscale, singurii beneficiari au fost cele 2 societăți. Răspunsul acestuia a fost că "Singurele comenzi pentru executarea de lucrări în subantrepriză au venit de la cele două societăți. SC S SRL nu este organizată pentru partea de ofertare și deci nu poate participa direct la licitații și ca atare șansele de a avea contracte cu terții sunt nule. Personalul societății este format din muncitori calificați specializați în lucrări de instalații și sudură pentru executarea lucrărilor de instalații în construcții și reparații. Nu dispunem de personal tehnic de specialitate pentru întocmirea documentației de participare la licitații."

Din analiza prin sondaj a contractelor prezentate de societate și a documentelor de evidență contabilă, a rezultat faptul că societatea verificată a efectuat preponderent lucrări de subtraversare drum prin foraj, montaj de tevi, conducte, vane, hidranți pentru modernizare drumuri și extindere rețele de apă și canalizare, participând, în principal, cu forța de muncă, fiind însă și situații în care a beneficiat de servicii de închiriere utilaje grele și autovehicule, a achiziționat și pus în operă materiale (ciment, beton, capace rigolă, borduri mari și mici, etc). Exemple de contracte în care **S.C. S** a avut calitatea de prestator/executant/subantreprenor:

-Contract de execuție nr. .2008 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "Contract de lucrari+servicii de proiectare pentru executarea obiectivului Sistem de alimentare cu apă a comunelor V și T , județul ....", cu prețuri unitare negociate pe tip de lucrare și cu situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate;

-Contract de execuție nr. 2014 încheiat cu S.C. T S.R.L.- execuția de către executant a lucrărilor din cadrul contractului de lucrări "Modernizarea suprafeței de mișcare și balizaj, turn de control și amenajarea terenului în vederea amplasării sistemului de navigație tip ILS la R.A. Aeroportul ..." încheiat între S.C T S.R.L. și R.A. Aeroportul ...-valoare totală de S lei;

-Contract de subantrepriză nr. .2015 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "Extinderea rețelelor de apă și canalizare în Zona ...- valoare totală: S lei; situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate;

-Contract de execuție nr. .2017 încheiat cu S.C. T S.R.L.- "execuția de subaversări drumuri și modificări trasee la conductele de apă din cadrul obiectivului de execuție Proiectare și execuție DN 18 .... pentru remedierea lucrărilor existente și finalizarea lucrărilor rămase de executat; lot 1 ... km 131+627-157+232", cu prețuri unitare negociate pe tip de lucrare și cu situații parțiale de lucrări conținând cantitățile efectiv realizate.

Având în vedere că pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost identificate contracte care s-au derulat într-un interval mare de timp, au fost solicitate explicații scrise administratorului societății, domnul B , dacă la data prezentei inspecții fiscale mai există contracte de prestări servicii în derulare și, în caz afirmativ, care este valoarea lucrărilor neefectuate, precum și dacă mai există lucrări efectuate și nefacturate către beneficiarii contractelor de prestări servicii. Prin Nota explicativă din data de .2019, domnia sa menționează următoarele: "În prezent avem contracte în derulare: 1. Contract .2008 [...] -lucrări rămase de executat în valoare de S lei aproximativ; 2. Contract .2015 [...] -lucrări rămase de executat lei; 3. Contract de execuție .2017 [...] -lucrări rămase de executat aproximativ S lei. Precizăm că avem lucrări în curs de execuție nedefinitivate la B... Lucrările nu au fost definitivate din cauza stării vremii (Contract ...).".

De asemenea, au mai fost solicitate explicații domnului administrator și privitor la scăderea cifrei de afaceri și implicit, a profitului realizat în anul 2017, comparativ cu anii precedenți, domnul B formulând următorul răspuns la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de .2019: "Din cauza lipsei forței de muncă și a contractelor în derulare, nu am avut posibilitatea să contractez lucrări cu alți terți" .

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Din punctul de vedere al TVA, pentru anii 2013-2015**, sunt aplicabile prevederile **art. 125, art. 125<sup>^1</sup>, art. 145, art. 145<sup>^1</sup>, art. 146, art. 155** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu moificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 125**

**“Definiția taxei pe valoarea adăugată**

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu”.

**ART. 125<sup>^1</sup>**

“Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

29. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;

[...]”.

**ART. 145**

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]”.

**ART. 145<sup>^1</sup>**

“Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru

contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

**(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147<sup>1</sup>.**

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

**ART. 146**

**“Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

**[...]”.**

**ART. 155**

**“Facturarea**

**[...]**

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

**[...]**

**h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

**[...]”.**

- Referitor la aplicarea prevederilor mai sus citate, la **pct. 45<sup>1</sup> și pct. 46** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**“Norme metodologice:**

**45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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 lubrifianti, 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. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(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. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte



condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

(i) servicii de urgență reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare;

(ii) servicii de pază și protecție reprezintă vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor

**împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;**

**(iii) servicii de curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;**

**b) vehiculele utilizate de agenții 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/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;**

**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. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;**

**d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.**

**(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.**

**(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercițarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt**

fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

(9) În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal”.

“Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale”.

- Pentru anul 2016, din punctul de vedere al TVA, sunt aplicabile prevederile art. 265, art. 266, art. 297, art. 298, art. 299, art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 67-69 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 entru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 265**

“Definiția taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu”.

## **ART. 266**

### **“Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

**33. taxă deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate sau care urmează a fi efectuate;**

[...]”.

## **ART. 297**

### **„Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

[...]

**(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.**

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) 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. 299 - 301.

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

#### ART. 299

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;  
[...].”

#### ART. 319

„Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

[...]

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

[...].”

### „CAPITOLUL X

Regimul deducerilor

#### SECȚIUNEA 1

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a

justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH”.

#### “SECȚIUNEA a 2-a

##### Limitări speciale ale dreptului de deducere

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. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul

deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(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. Reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru

uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

1. servicii de urgență reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare;

2. servicii de pază și protecție reprezintă vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

3. servicii de curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

b) vehiculele utilizate de agenții 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/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. 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 vânzări;

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;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercițarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

(9) În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

### **SECȚIUNEA a 3-a**

#### **Condiții de exercițare a dreptului de deducere**

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

Din prevederile legale invocate se reține că taxa deductibilă reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate.

Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile legale, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

De asemenea, se precizează că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, deci în interesul activității desfășurate, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Prin excepție de la prevederile legale mai sus analizate, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în folosința persoanei impozabile, dar numai în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În cazul în care vehiculele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, nu se mai aplică deducerea TVA în procent de 50%, ci deducerea integrală, dar pentru a beneficia de deducerea integrală a TVA, persoana 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.

Mai mult, prevederile legale invocate stipulează și faptul că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, prin documentele justificative deținute, persoana impozabilă trebuie să facă dovada că achizițiile sunt efectuate în realitate și că sunt realizate în interesul firmei, deci că se regăsesc ulterior în veniturile firmei.

- **Din punctul de vedere al impozitului pe profit, pentru perioada 2013-2015**, sunt aplicabile prevederile **art. 19 și art. 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 12, pct. 44, pct. 49<sup>2</sup>** din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 19**

## **“Reguli generale**

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

### **ART. 21**

#### **“Cheltuieli**

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

**[...]**

**(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;**

**[...]**

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

**1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;**

**2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**

**3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;**

**4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;**

**5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.**

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

**Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;[...]**”.

#### **“Norme metodologice:**

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

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

**Norme metodologice:**

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”.

**“Norme metodologice:**

49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată”.

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

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

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

- Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile art. 19, art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 16 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 19**

**“Reguli generale**

**(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”.**

**ART. 25**

**“Cheltuieli**

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

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

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

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

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

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

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

**(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.**

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

Din prevederile legale anterior menționate se reține că intră în calculul profitului impozabil cheltuielile deductibile, cheltuieli care se scad din veniturile obținute de persoana impozabilă.

Sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

De asemenea, prevederile legale invocate stipulează faptul că nu sunt cheltuieli deductibile 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 și nici 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În situația în care vehiculele sunt utilizate exclusiv/integral în scopul activității economice desfășurate, contribuabilul trebuie să dețină o serie de documente justificative și foi 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, documente prin care să facă dovada că a utilizat vehiculul în interesul firmei.

• De asemenea, în speță sunt aplicabile și prevederile **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

#### **ART. 6**

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

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit,**

**vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

De asemenea, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, articol preluat prin art. **art. 297** din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității, decide că **„Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă [...]”**.

Cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la posibilitatea diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, Înalta Curte de Casație și Justiție – Secțiile Unite, prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007, privind recursul în interesul legii, în sensul de a stabili că TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit **în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității**, decide că **„nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit [...]”**.

• Totodată, sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la data de 31.12.2014, unde se precizează:

**„ANEXA 1**

**REGLEMENTĂRI CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene**

[...]

**CAPITOLUL II**

**FORMATUL ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

**ANUALE**

[...]

**SECȚIUNEA 7**

**PRINCIPII CONTABILE GENERALE**

[...]

45. - (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

[...]

46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.

[...]

184. – [...] (2) În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, 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.

(3) Din punct de vedere contabil, efectuarea operațiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta”.

“57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între



**părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.**

**(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.**

Conform acestor prevederi legale, operațiunile economico-financiare se evidențiază în contabilitate în baza documentelor justificative.

Aceste documente justificative trebuie să reflecte întocmai modul cum operațiunile economico-financiare se produc și să fie în concordanță cu realitatea.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma inspecției fiscale efectuate, organul de control fiscal a respins la deducere TVA și cheltuieli în procent de 50% aferente serviciilor de închiriere a unor autoutilitare pe motiv că societatea nu a demonstrat cu documente justificative și cu foi de parcurs faptul că acele autoutilitare ar fi fost utilizate exclusiv în interesul firmei.

Conform prevederilor legale invocate, pentru a putea beneficia integral de dreptul de deducere a TVA și a cheltuielilor aferente chiriei celor 3 autoutilitare, societatea trebuia să prezinte documente justificative și foi de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În timpul inspecției fiscale societatea nu a putut prezenta documente justificative și foi de parcurs. Însuși administratorul societății a declarat prin nota explicativă faptul că nu a întocmit foi de parcurs.

Prin contestația formulată societatea a prezentat adresa nr. .2019 prin care a solicitat de la S.C. T S.R.L., societate care i-a închiriat autoutilitarele, să i se transmită foile de parcurs.

Prin adresa nr. .2019 emisă de S.C. T S.R.L. această societate transmite foile de parcurs în cauză.

Se constată că aceste demersuri au fost făcute ulterior încheierii inspecției fiscale.

Din analiza foilor de parcurs se observă că acestea nu sunt emise de petentă, în speță **S.C. S**, cea care a utilizat mașinile în cauză, ci de către S.C. T S.R.L., societatea care i-a închiriat autoutilitarele. Or, în cazul de față, petenta nu prezintă dovada faptului că societatea a închiriat autoutilitarele împreună cu șoferii acelei societăți, pentru a se putea justifica utilizarea autoutilitarelor în interesul activității petentei. Prin contractele încheiate între părți nu este specificat acest lucru, drept pentru care foile de parcurs sunt documente justificative pentru S.C. T S.R.L. și nu pentru **S.C. S**.

Din textele de lege invocate la acest capăt de cerere, dar și dintr-o logică absolut firească potrivit căreia orice societate își dovedește situația de fapt fiscală cu propriile documente justificative, neputând fi asimilate

documente întocmite de alte societăți partenere, **S.C. S** avea obligația întocmirii propriilor documente justificative pentru dovedirea utilizării celor 3 autoutilitare EXCLUSIV în scopul activității sale economice. Ori, se reține că reprezentantul legal al societății verificate a declarat că nu a întocmit astfel de documente.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se constată că facturile conțin mențiunea "CV prestări servicii conf. ctr. .2012" și "CV prestări servicii conf. ctr. nr. .2014, închiriere autoutilitara Renault", facturi care au atașate:

\*Anexe închiriere auto/perioada, anexe care sunt întocmite diferit pentru cele 2 contracte, în sensul că pentru autoutilitara B... (contract nr. .2012), valoarea chiriei este stabilită în funcție de numărul de zile închiriere și preț unitar pe zi (de exemplu în luna aprilie 2016, autovehiculul a fost închiriat pentru un număr de 8 zile, la prețul de S lei/zi), iar pentru autoutilitarele B... si B... (contract nr. .2014), valoarea chiriei este stabilită în valoare brută lunară de S euro (fără TVA)/lună/auto;

\*contractul de închiriere nr. .2012, al cărui obiect îl reprezintă "închiriere autoturism Renault Master cabină dublă 6+1 locuri" și potrivit căruia, conform art. 5-Răspunderea, proprietarul se obligă "să suporte toate taxele și impozitele fiscale, asigurările aferente autoturismului (RCA, CASCO), care vor fi refacturate către chiriaș", iar chiriașul se obligă "să folosească bunul închiriat după destinația care rezultă din contract; să asigure asistența tehnică și service atunci când este necesară; să asigure combustibilul necesar pentru desfășurarea activității; să suporte costurile de întreținere și alte costuri suplimentare".

\*contractul de închiriere nr. .2014, al cărui obiect îl reprezintă "închiriere autoutilitare Renault" și potrivit căruia, conform art. 5-Răspunderea, proprietarul se obligă "să pună la dispoziția beneficiarului utilajele în stare bună de funcționare; să suporte cheltuielile de întreținere a utilajelor sau de reparație; să suporte toate taxele și impozitele fiscale, asigurările aferente autobasculantelor (ITP, RCA, autorizație de transport marfă, rovinetă, CASCO)...", iar beneficiarul se obligă "să folosească bunul închiriat după destinația care rezultă din contract".

Din documentele prezentate, anterior detaliate, rezultă faptul că obiectele contractelor în discuție constau în servicii de închiriere autovehicule, că facturile sunt întocmite cu mențiuni generice, că valoarea facturilor este detaliată pe luni în anexele la facturi, dar mai ales faptul că nu se confirmă afirmația petentei din contestație: "Conform condițiilor stipulate la pct.5 din cele două contracte de prestări servicii-închiriere, beneficiarul S SRL se obliga să plătească prestatorului proprietar al utilităților, prin prețul negociat, toate cheltuielile de funcționare aferente autovehiculelor, taxe, asigurări, carburanți, etc.care sunt incluse în prețul negociat".

Așa cum se observă din textul reprodus din contractul de închiriere nr. .2012, proprietarul autoutilitarei B... este obligat să asigure doar taxele și impozitele fiscale, precum și asigurările aferente autoturismului (RCA,

CASCO), nu și carburanții, așa cum susține petenta, aceștia fiind în sarcina chiriașului, care trebuie să asigure combustibilul necesar și să suporte costurile de întreținere și alte costuri suplimentare.

Așa cum se observă din textul reprodus din contractul de închiriere nr. .2014, proprietarul autoutilitarelor B... și B... este obligat să suporte cheltuielile de întreținere sau de reparație a utilajelor (nu înțelegem care utilaje, în condițiile în care închirierea este pentru 2 autoutilitare) și toate taxele și impozitele fiscale, precum și asigurările aferente autobasculantelor (ITP, RCA, autorizație de transport marfă, rovineta, CASCO) (nu înțelegem care autobasculante, în condițiile în care închirierea este pentru 2 autoutilitare), nu și carburanții, așa cum susține petenta. De asemenea, se reține că nu rezultă de nicăieri din contract destinația în funcție de care ar trebui folosit bunul închiriat, deși se fac aceste mențiuni, precum nu rezultă nici că autoutilitara este închiriată cu tot cu șofer.

În concluzie, având în vedere situația de fapt fiscală constatată și temeiurile legale reproduse mai sus, organul de soluționare a contestațiilor respinge ca nefondată afirmația contestatarii cum că "societatea noastră în calitate de chiriaș nu avea obligația întocmirii acestor documente (foi de parcurs)", în condițiile prevederii exprese că "regulile de deducere și condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, iar "Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului Impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs".

Așadar, justificarea utilizării vehiculelor aflate în folosința **S.C. S**, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil obținut de **S.C. S** se efectuează pe baza documentelor justificative ale **S.C. S** și prin întocmirea de către **S.C. S** a foilor de parcurs.

În plus față de cele menționate, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .2019, echipa de inspecție fiscală mai menționează și faptul că,

*"la o analiză sumară a documentelor anexate la contestație, respectiv a foilor de parcurs întocmite de SC T SRL, se observă în primul rând că nu există astfel de foi pentru lunile decembrie 2014 și mai 2015 pentru autoutilitara B..., deși, potrivit anexelor la facturile nr. .2015 și nr. .2015, pentru acest autovehicul a fost facturată închiriere în cele două luni. În al doilea rând, foile de parcurs sunt întocmite de către diverși conducători auto, zilnic, având înscrise ora plecării și ora sosirii, dar la rubricile "Confirmarea beneficiarului" și "Certific corectitudinea datelor", ele poartă semnăturile persoanelor C, Z, B și L, aceste nume neregăsindu-se între salariații/administratorii beneficiarului SC S SRL, fiind în fapt angajați ai SC T SRL. Așa cum am arătat anterior, din contracte nu rezulta că autoutilitarele au fost închiriate cu tot cu șoferi, ba din contra, clauzele contractuale reproduse în paragrafele precedente arată că majoritatea cheltuielilor legate de funcționarea și întreținerea autoutilitarelor au fost în*

sarcina chiriaşului SC S SRL. Dintre toate foile de parcurs anexate, facem precizarea că doar cele întocmite pentru lunile iunie, octombrie, noiembrie și decembrie 2014, mai și iunie 2015 sunt confirmate de către administratorul SC S, domnul B. De asemenea, se observă că niciuna dintre foile de parcurs anexate la contestație nu face trimitere la documentele de aprovizionare cu carburanți. Dacă ne raportăm la elementele minimale obligatorii prevăzute pentru foile de parcurs, se constată că acestea nu conțin categoria de vehicul utilizat scopul deplasării, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Mai menționăm și faptul că afirmația petentei cum că "cele 3 autoutilitare au fost folosite în exclusivitate pentru transportul muncitorilor și a echipamentelor de lucru [...]pe tot parcursul zilelor de lucru, în locațiile unde societatea are lucrări contractate." nu se confirmă prin prisma faptului că în evidența contabilă a societății verificate S SRL au fost identificate ordine de deplasare pentru muncitorii societății și dispoziții de plată către casierie, din care rezultă că muncitorii au fost delegați în locațiile unde societatea avea lucrări contractate pe perioade mai lungi de timp, nicidecum zilnic, acordându-li-se diurna".

- Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza afirmațiilor sale, conform prevederilor **art. 72 și art. 73** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **"SECȚIUNEA a 6-a**

#### **Sarcina probei**

#### **ART. 72**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

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

#### **ART. 73**

#### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere și ținând cont de faptul că societatea nu prezintă documente justificative prin care să facă dovada că autoutilitarele au fost utilizate exclusiv în interesul afacerii pentru a avea dreptul la deducerea integrală a TVA și a cheltuielilor cu serviciile de închiriere, rezultă că în mod legal organul de inspecție fiscală a respins la deducere **50% din TVA și cheltuieli, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la impozitul pe profit în sumă de S lei aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2016 și TVA în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2013-31.12.2016.**

**2.Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, prin care s-a dispus măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care măsura nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora.**

**În fapt**, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, prin care au dispus în sarcina societății următoarele măsuri:

- **măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală.**

Prin emailul din data de .2019, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a solicitat organului emitent- Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală să precizeze dacă a soluționat contestația formulată de societate împotriva dispoziției privind măsurile, întrucât conform prevederilor art. 272 alin. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.5.1 și pct.5.3

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, competența de soluționare a contestației aparține acestui organ.

Prin emailul din data de .2019, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală comunică faptul că nu a fost emisă decizie de soluționare a contestației împotriva dispoziției privind măsurile, întrucât a considerat că se impune să se aștepte soluționarea contestației formulate împotriva deciziei de impunere, pentru a nu fi luate decizii contrare, având în vedere că măsurile trasate vizează în special înregistrarea diferențelor de obligații fiscale, printre care și cele contestate.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile:

• **art. 272 și art. 98** din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„ART. 272**

**(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

**(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:**

**a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;**

**b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;**

**c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);**

**d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.**

**[...]**

**(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”**

**ART. 98**

**“Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

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

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile\*\*) referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare”.

• Potrivit art. 272 alin. (6) din actul normativ mai sus invocat,

**„(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.**

• La pct. 5.1 și pct. 5.3 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, se prevede că:

**„5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent**

**5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**

[...]

**5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență de soluționare a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a deciziei de reverificare care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, stabilită prin decizie de modificare a bazei de impunere, ori măsurile date prin dispoziția de măsuri contestată de petentă se referă la măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de 98.083 lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada

supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală, care, așa după cum se precizează la alin. (6) al art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, intră în competența de soluționare a organului fiscal emitent, respectiv Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

Întrucât Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. IV 161/28.01.2019, contestată de petentă, se referă la **măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de 98.083 lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală, măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală, rezultă că pentru acest capăt de cerere, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași nu are competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.**

Având în vedere prevederile legale invocate, pentru contestația formulată de societate împotriva măsurilor stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială, aceasta aparținând Inspecției Fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului 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, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

**DECIDE:**



**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației parțiale formulate de S.C. S , împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. , **cu privire la suma de S lei, reprezentând:****

- S lei - impozit pe profit;
- S lei - TVA.

**2. Constatarea necompetenței materiale** în ceea ce privește contestația formulată de S.C. S împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2019, **cu privire la următoarele măsuri:**

- **măsura de a evidenția diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a evidenția diferența de impozit pe profit stabilită suplimentar în sumă de S lei, constatată ca urmare a inspecției fiscale parțiale, conform Cap. III din raportul de inspecție fiscală;**
- **măsura de a depune noi declarații informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (394), corecte, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în vederea regularizării diferențelor consemnate în “Situția neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au derulat tranzacții cu S.C. S SRL”, conform Cap. V din raportul de inspecție fiscală,**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, neputându-se investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, aceasta fiind de competența Administrației Județene a Finanțelor Publice X– Inspecție Fiscală.