

**DECIZIE NR. /2021**  
privind soluționarea contestației formulate de societatea  
înregistrată la DGRFP YY sub nr. YYY/04.12.2020

Serviciul Soluționare contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice YY a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y, prin adresa înregistrată la DGRFP YY sub nr. YY 24494/04.12.2020, cu privire la contestația formulată de societatea YYYYSRL, CIF 000, cu domiciliul fiscal în localitatea YY, str. Y nr. Y, jud. Y și domiciliul procedural ales la sediul Y Avocatură „Y YYY”, cu sediul în Y, str. YY, nr. 2 , etaj 4 .

Contestația formulată de societatea YYYYSRL a fost înregistrată la sediul Administrației Județeană a Finanțelor Publice YY sub nr. YYY 8672/24.11.2020

Contestația a fost semnată prin Cabinetul YYY, cu sediul în Y str. Martin Y, nr. 2, etaj 4 de către av. YY, pentru care a fost depusă Împuternicirea avocațială nr. YYYYY.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-YYYY, comunicată în data de 30.09.2020;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y, emis de AJFP YY și comunicat în data 30.09.2020.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YYY24.09.2020, s-au stabilit stabilite creanțe fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei;
- TVA X lei;
- impozit pe veniturile din alte surse X lei.

Față de data comunicării (data confirmării de primire prin semnătură) - **30.09.2020** - a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY 24.09.2020, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **13.11.2020 conform Borderoului depus și Facturii nr. X/ 13.11.2020 emise de X S.A.**, documente depuse la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite 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 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice YY este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de petenta YYYYYSRL.

#### I. Obiectul contestației:

- Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-YY din data de 24.09.2020 (denumita în prezenta contestație „Decizia de impunere”) ca fiind nelegală, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- Anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-YY/24.09.2020 (denumit în prezenta contestație „RIF”);

- Exonerarea petentei de la obligația de plată a diferențelor calculate suplimentar în ceea ce privesc creanțele fiscale stabilite suplimentar în cuantum de X lei, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de X lei;

- TVA X lei;

- impozit pe veniturile din alte surse X lei;

eventualele accesorii stabilite.

- În cazul plății acestei sume de către societate în parte sau în totalitate, restituirea integrală a sumelor virate de către petenta societate către bugetul de stat, având la baza Decizia de impunere, Raportul de inspecție fiscală, precum și orice alte acte administrative emise ulterior de către organul fiscal în baza Raportului de inspecție fiscală și în baza Deciziei de impunere.

1. În fapt, societatea YYYY SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale în perioada 16.12.2019 - 17.09.2020 de către Inspectorii YYYY din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice YYYY - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Obiectivul inspecției fiscale a fost verificarea situațiilor financiare, a bilanțelor de verificare, a registrului de evidență fiscală, a actelor și documentelor justificative puse la dispoziție de societate care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a veniturilor, respectiv a cheltuielilor aferente modalitatea de calcul, înregistrare și plata la bugetul general consolidat a următoarelor impozite și taxe:

- Impozit pe profit pentru perioada 01.01.2013 - 31.10.2017;

- Taxa pe valoare adăugată pentru perioada 01.12.2013 - 31.10.2019;

- Impozit pe venitul din dividende pentru perioada 01.12.2013 - 31.10.2019;

- Impozit pe venitul din alte surse pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2019.

Petenta face o descriere a stării de fapt:

În urma desfășurării inspecției fiscale, s-au stabilit în sarcina petentei următoarele obligații fiscale principale suplimentare constând în:

- impozit pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.10.2017 X lei;

- baza impozabilă suplimentară X lei;

- TVA pentru perioada 01.12.2013 -31.10.2019 X lei;

- baza impozabilă suplimentară X lei;

- impozit pe venitul din alte surse pentru perioada 01.01.2016 - 31.10.2019 x lei;

- baza impozabilă suplimentară X lei.

Societatea YYYY S.R.L a fost înființată în anul 2004 la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul YY având ca obiect principal de activitate, codul CAEN 4759, Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.c.a., în magazine specializate având următorii asociați și administratori:

Petenta prezintă un scurt preambul privind data la care a preluat mandatul de administrator și imposibilitatea de a prezenta în timpul controlului fiscal toate documentele solicitate djn perioada anterioară mandatului

Istoric asociați:  
 17 YY SRL YY leșire din  
 firma (juridic) ROMANIA MO 2689  
 2018 16-lul-

YY YY leșire din  
 firma (fizic-n. 1969) ROMANIA MO 2689  
 2018 16-lul-

Niefern- Oschelbronn leșire din  
 firma (fizic-n. 1964) GERMANIA MO 0094  
 09-lan-2018

Istoric administratori: leșire din  
 firma: YY MO  
 0094 (fizic-n. 1975) 09-lan-2018  
 YY MO  
 0094 (fizic-n. 1969) 09-lan-  
 2018

În anul 2018 afacerea a fost vândută fiind preluată de:

Asociați: YY YY Intrare în firmă:  
 (juridic) ROMÂNIA MO 2689  
 16-lul-2018

YY YY MO 0094  
 (juridic) ROMÂNIA 09-lan-2018

YY MO 2689  
 16-lul-2018

Administratori YYYY Intrare  
 (fizic-n. 1969) MO 0094  
 09-lan-2018

Petenta arată că cea mai mare parte din perioada verificată 01.01.2013 - 31.12.2017 este anterioară preluării afacerii de către actuala structură de Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679 [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)

conducere, a avut dificultăți în timpul controlului în a da lămuriri cu privire la fenomenele economice care au avut loc în acea perioadă, raționamentele profesionale și contabile adoptate la momentul respectiv și documentele justificative care au stat la baza analizei la momentul respectiv.

Astfel, s-au făcut eforturi considerabile pentru a obține de la vechii asociați și administratori lămuriri și documente astfel încât să le poată pune la dispoziția organului de control fiscal, însă cu toate acestea nu a reușit să obțină și să prezinte pe parcursul controlului fiscal toate documentele justificative solicitate (contracte, devize de lucrări, rapoarte de analiză s.a.). O parte dintre aceste documente au fost obținute ulterior încheierii controlului fiscal de la vechii asociați/administratori și de la foștii partenerii contractuali ai societății iar aceste documente stau la baza formulării prezentei contestații.

## 2. Motive de nelegalitate a actelor administrativ fiscale contestate

### 2.1. Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2013

Societatea petentă precizează că organul fiscal în mod nelegal a stabilit obligații fiscale pentru anul 2013, ignorând faptul că este prescris dreptul organului fiscal de a stabili astfel de creanțe fiscale pentru anul 2013, așa cum prevede în mod expres art. 91 alin. 1 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care statuează în mod expres că:

*"(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel."*

Chiar dacă prezenta contestație prealabilă se întemeiază în drept pe dispozițiile Legii nr.207/2015 privind Noul Cod de procedura fiscală, termenele în curs la data intrării în vigoare a noului cod de procedura fiscală se calculează raportat la legislația aplicabilă la data când au început să curgă, adică se aplică vechiul Cod de procedură fiscală O.G. nr. 92/2003 - aplicabil în anul 2013.

Pe cale de concluzie, se aplică prevederile O.G. nr. 92/2003 -vechiul cod de procedură fiscală în ceea ce privește modalitatea de calcul a termenelor.

Mai mult decât atât, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, așa cum prevede în mod expres art. 91 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care statuează în mod expres că:

*"(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel."*

În cazul societății petente, prescripția dreptului organului fiscal pentru creanțele fiscale aferente anului 2013 a început să curgă din data de 1 ianuarie 2014.

Termenul de prescripție pentru stabilirea eventualelor creanțe fiscale aferente anului 2013 s-a împlinit în data de 31 decembrie 2018.

Organul fiscal începând cu data de 1 ianuarie 2019 nu mai avea posibilitatea legală de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2013.

Cu toate acestea, cu încălcarea legii, la data de 13 decembrie 2019, data emiterii avizului de inspectie fiscală, organul fiscal dispune efectuarea de verificări aferente anului 2013 și stabilirea în mod nelegal:

- a unei baze impozabile suplimentare pentru anul 2013, prin calcularea unei diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal de X lei
- a unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2013;

- a unei Taxe pe valoare adăugată suplimentară pentru anul 2013;
  - dobânzi și penalități de întârziere pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în anul 2013.

Pe cale de concluzie, petenta subliniază că organul fiscal în mod nelegal a stabilit baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2013, respectiv a stabilit în mod nelegal impozit pe profit suplimentar de plată, taxa pe valoare adăugată suplimentară de plată și accesorii aferente acestora pentru anul 2013.

În mod subsidiar/exceptional, în situația în care organul de soluționare a contestației prealabile va ignora faptul că a intervenit prescripția privind stabilirea eventualelor creanțe fiscale aferente anului 2013, petenta solicită să se țină cont de argumentele în fapt și în drept prezentate în cuprinsul contestației pentru a se constata nelegalitatea actelor administrativ fiscale emise de către organul fiscal cu privire la anul 2013, atâta în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată cât și impozitul pe profit.

## 2.2. Stabilirea impozitului pe profit suplimentar prin creșterea bazei impozabile

### 2.2.1. Impozitul pe profit aferent anului 2013

Petenta arată că, în mod nelegal, organul fiscal a considerat în anul 2013 o diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal în suma toată de X lei, pentru care s-a stabilit un impozit suplimentar aferent anului 2013 în suma de X lei, reprezentând:

(1) cheltuieli cu combustibilul și cu funcționarea, întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor în cota de 50%, în suma de X lei.

2.2.1.1. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2013 a consumului de combustibil și piese auto pentru reparații mijloace de transport în suma totală de X lei

Petenta consideră că, în mod eronat, organul fiscal a considerat ca societatea a dedus integral în mod eronat cheltuielile cu combustibilul și cu funcționarea, întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor, fără a analiza în concret:

- Obiectul de activitate al societății
- Organigramele societății
- Statele de plată ale societății
- Actele din dosarele de personal (contracte de muncă, fișe de atribuții, fișe postului, acte adiționale)
- Modul de alocare al autoturismelor.

În circumstanțierea stării de fapt și a justificării cheltuielilor cu consumul de combustibil, s-a arătat organului fiscal ca societatea are ca obiect fabricarea și comercializarea de mobilă și prestare de servicii de montaj aferente.

Societatea a avut în perioada verificată puncte de lucru situate în:

YY, Str. YYY, DN 59 KM8+550M Stânga, Jud. YYY;

YY, Str. YYYde, Nr. 1, SP, E14, Jud. YY

Y, Str. Y, Nr. 2, Jud. Y;

YYY, Str. YYY, Nr. 140DE, Ap. I, Jud. YYY;

YYY, Str. YYY Nr. 23, Jud. YYY;

YYY, str. YYY nr.1, Compartimentul 2, Județ YYY;

YY, YYY, spațiul comercial E14+15+16, Județ YYY;

YYY, YYY, spațiul comercial E61a, Județ YYY.

Societatea deține autorizații de funcționare pentru următoarele activități economice, care sunt autorizate la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul YYY:

3109 - Fabricarea de mobilă n.c.a.

3102 - Fabricarea de mobilă pentru bucătării

3101 - Fabricarea de mobilă pentru birouri și magazine

5210-Depozitări

4759 - Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.t.a., în magazine specializate

4753 - Comerț cu amănuntul al covoarelor, carpetelor, tapetelor și a altor acoperitoare de podea, în magazine specializate

9524 - Repararea mobilei și a furniturilor casnice

7711 - Activități de închiriere și leasing cu autoturisme și autovehicule rutiere ușoare

6820 - închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate

6810 - Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii

Prin urmare, pentru a presta toate aceste activități din care societatea obține venituri impozabile societatea, are și a avut definite în organigramă posturi specifice:

- Post de agent de achiziții, în cadrul Departamentului de Achiziții pentru identificarea, evaluarea și selectarea potențialilor furnizori; negocierea contractelor de furnizare, pentru transferul mărfurilor între punctele de lucru;

- Post de agent de vânzări și director de vânzări în cadrul Departamentului de Vânzări pentru realizarea planului de vânzări prin vânzarea directă de produse în zona alocată, prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților;

- Post de montatori în cadrul Departamentului Tehnic (de Servicii montaj) pentru realizarea de serviciu de montaj mobilă la clientul final.

Petenta aduce la cunoștința faptul că organul fiscal a preferat să considere încă de la început cheltuielile efectuate de către societate cu consumul de combustibil ca fiind nedeductibile, ignorând în integralitate obiectul de activitate al societății respectiv activitățile derulate de petenta societate în vederea obținerii de venituri impozabile și care prin natura lor generează cheltuieli cu consumuri de combustibil și piese auto pentru reparații mijloace de transport. Dacă nu ar fi ignorat aceste aspecte, ar fi concluzionat că toate cheltuielile societății cu achiziționarea combustibilului pentru utilizarea autoturismelor aflate în proprietatea sau folosința societății au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, încadrându-se în textul descris de art.21 alineatul (4) litera t) din Legea nr.571/2003.

Astfel, organul fiscal nu a avut un rol activ cu privire la stabilirea situației reale de fapt înainte de a emite actele administrativ fiscale.

Raportat la cele menționate anterior, se arată organului fiscal că autoturismele aflate în proprietatea sau folosința societății au fost utilizate pentru următoarele activități definitorii ale societății:

1. Realizarea de achiziții de mobilă (mobilă pentru bucătării, mobilă pentru birouri și magazine), aparatura electrocasnică, canapele, articole de iluminat și

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

articole de uz casnic, materii prime și materiale consumabile specifice fabricării de mobila și furnituri casnice, în conformitate cu obiectul de activitate al societății, pentru care deține autorizații de funcționare eliberate de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul YYYY:

3109 - Fabricarea de mobilă n.c.a.

3102 - Fabricarea de mobilă pentru bucătării

3101 - Fabricarea de mobilă pentru birouri și magazine

5210 - Depozitări

4759 - Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.t.a., în magazine specializate

4753 - Comerț cu amănuntul al covoarelor, carpetelor, tapetelor și a altor acoperitoare de podea, în magazine specializate

9524 - Repararea mobilei și a furniturilor casnice.

Prin urmare, este absolut necesară deplasarea salariaților pentru identificarea, evaluarea și selectarea potențialilor furnizori, negocierea contractelor de furnizare de produse pentru ulterioara recomercializare a lor.

Societatea are definite în organigrama posturi de agenți de achiziții care în conformitate cu prevederile din Fișa Postului desfășoară acest gen de activități.

În conformitate cu prevederile art. 21 alineatul (4) litera t) pct.2 din Legea nr.571/2003:

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

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

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

*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 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".*

Se arată organului fiscal, în sensul acordării deductibilității integrale de 100% la calculul rezultatului fiscal, că în conformitate cu art. 21 alineatul (4) litera t) pct.2, societatea poate justifica utilizarea vehiculelor care fac obiectul limitării, exclusiv în scopul activității economice pe baza următoarelor documente financiar-contabile:

- autorizații de funcționare;
- organigrama;
- fișa postului pentru agenții de achiziții;
- ordine de deplasare;
- tabel alocare autoturisme pe salariați;

2. Realizarea de vânzări de mobilă (mobilă pentru bucătării, mobila pentru birouri și magazine), aparatura electrocasnică, canapele, articole de iluminat și articole de uz casnic, în conformitate cu obiectul de activitate al societății, pentru

care deține autorizații de funcționare eliberate de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul YYY:

4759 - Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.c.a., în magazine specializate

4753 - Comerț cu amănuntul al covoarelor, carpetelor, tapetelor și a altor acoperitoare de podea, în magazine specializate

Prin urmare, societatea trebuie să realizeze targetul de vânzări stabilit în conformitate cu politica de vânzări a companiei fie prin forțe proprii (prin intermediul propriilor salariați care operează și în calitate de agenți de vânzări) sau prin servicii externalizate să se ocupe de prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Societatea are definite în organigrama posturi de agenți de vânzări și director de vânzări care în conformitate cu prevederile din Fisa Postului desfășoară acest gen de activități.

În conformitate cu prevederile art.21 alineatul (4) litera t) pct.2 din Legea nr.571/2003:

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

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

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

*49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termehii 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 oct 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".*

Petenta a arătat organului fiscal, în sensul acordării deductibilității integrale de 100% la calculul rezultatului fiscal, că în conformitate cu art.21 alineatul (4) litera t) pct.2, societatea poate justifica utilizarea vehiculelor care fac obiectul limitării, exclusiv în scopul activității economice pe baza următoarelor documente financiar-contabile:

- autorizații de funcționare
- organigrama
- fisa postului pentru agenții de achiziții
- ordine de deplasare
- tabel alocare autoturisme pe salariați

3. Realizarea de servicii de montaj și reparații mobilă și furnituri casnice

Societatea prin natura obiectului de activitate efectuează servicii de reparație mobilă și furnituri casnice (mobilă pentru bucătărie, mobilă pentru birouri și magazine), în conformitate cu obiectul de activitate al societății, pentru care deține autorizații de funcționare eliberate de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Timiș:

9524 - Repararea mobilei și a furniturilor casnice



Societatea are definite in organigrama posturi de montatori de mobila care in conformitate cu prevederile din Fisa Postului desfășoară activitatea de montaj si reparații mobila si furnituri casnice.

Petenta menționea ca serviciile sunt realizate la terți, adică la sediul beneficiarilor.

In conformitate cu prevederile art. 21 alineatul (4) litera t) pct.4 din Legea nr.571/2003 :

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

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

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

*49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor ari. 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 ari. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată"*

Petenta arata organului fiscal, în sensul acordării deductibilității integrale de 100% la calculul rezultatului fiscal, ca in conformitate cu art.21 alineatul (4) litera t) pct.4 societatea poate justifica utilizarea vehiculelor care fac obiectul limitării, exclusiv in scopul activității economice pe baza următoarelor documente financiar-contabile:

- autorizații de funcționare
- organigrama
- fisa postului pentru .....
- ordine de deplasare
- tabel alocare autoturisme pe salariați.

In cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări, agenții de achiziții si agenții de service / montaj (care prestează servicii post vânzare contra cost) exercitarea dreptului de deducere se aplică conform regulilor generale de deducere, și nu este necesară prezentarea Foii de parcus a angajaților pentru a putea beneficia de deductibilitate integrala (utilizarea lor in scop personal al agenților fiind considerata neglijabila).

Astfel, pentru exercitarea dreptului de deducere integral societatea trebuie sa faca dovada ca are in obiectul de activitate operațiuni care necesita agenții de vânzare, agenți de achiziții, agenți (are asigura prestarea de servicii post vânzare si că deține personal angajat care sa gestioneze activitățile respective (aspect care se dovedește cu Fisa Postului din care rezulta atribuțiile de serviciu).

In concluzie, având in vedere că:

- Societatea prin natura obiectului de activitate si autorizațiile de funcționare detinute desfășoară activități care generează consumuri de combustibil

si piese auto pentru reparatii mijloace de transport aflate în proprietatea sau folosința societății dintre care o parte deductibile integral intrucat nu se includ la limitările prevăzute de art.21 alineatul (4) din Legea nr. 571/2003 si o alta parte deductibile integral în conformitate cu prevederile alineatul (4) litera t) din Legea nr.571/2003.

- Societatea deține facturi in original si/sau bonuri fiscale, care conține informațiile minimale prevăzute de lege (aspect necontestat de organul fiscal);

- Societatea a susținut aceste cheltuieli pentru realizarea de operațiuni taxabile (adică fabricarea de mobila si comerțul cu mobila, conform obiectului de activitate declarat);

- Societatea a avut, pe perioada supusa verificării fiscale, personal cu atribuții de agenți de achiziții, agenți de vânzări, echipa de service formată din personal calificat care au utilizat autovehicule prevăzute la excepțiile de la art.298 alin (3) lit. b) si d) din Legea nr.227/ 2015 și art. 145A1 alin (3) lit b) si d) din Legea nr. 571/2003 si la excepțiile de la art.25 alin (3 lit.l) pct.2 si pct.4 din Legea nr.227/2015 si pct. 49A2 din normele metodologice de aplicare ale art.21 alin (4) lit.t) pct.2 si pct.4 din Legea nr. 571/2003.

Din interpretarea art.21 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil pana la data de 31.12.2015 si art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal aplicabil incepand din ianuarie 2016, rezultă că orice persoana impozabila, inclusiv petenta are dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- > cheltuielile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (aspect probat: fabricare + vânzare marfa + prestări servicii cu plata post vânzare) si

- > achizițiile de bunuri sau servicii ce au la bază facturi sau bonuri fiscale (aspect necontestat de organul fiscal).

### 2.2.2. Impozitul pe profit aferent anului 2014

Societatea petentă arată că, în mod nelegal, organul fiscal a stabilit in anul 2014 o diferența suplimentara de cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de X lei, pentru care s-a stabilit un impozit suplimentar, cheltuielile fiind defalcate după cum urmează:

- cheltuieli cu servicii executate de terți în suma de X lei (YYY - X lei, YYY - X lei, YYY - X lei);

- cheltuieli protocol, reclamă și publicitate în suma de X lei (YYY X lei+protocol X lei);

- cheltuielile aferente autoturismelor reprezentând cheltuieli cu întreținerea, si reparațiile, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu chiria aferente autoturismelor, in suma de X lei;

- dobânzi aferente creditelor acordate de asociați si pierdere din diferente de curs valutar aferente creditelor acordate de asociați in suma de X lei;

- alte cheltuieli de exploatare in suma de X lei;

- cheltuieli cu deplasările in suma de X lei.

2.2.2.1. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2014, a cheltuielilor cu servicii executate de terți în suma totală de X lei

**A) YYYYY:**

Furnizorul YY a prestat în favoarea petentei servicii de marketing, de intermediere comercială, servicii care din punct de vedere fiscal se încadrează la Art.21 alineatul (2) litera i) din Legea nr. 571/2003 și care sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal și nu la Art. 21 alineatul(4) litera m) așa cum în mod eronat le-a încadrat organul fiscal, scopul final fiind creșterea volumului de vânzări și de clienți ai societății:

*„ART. 21 Cheltuieli*

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

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

*i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”*

Societatea a încheiat cu prestatorul de servicii YY contractul de prestări servicii intermediere comercială nr. 1/15.08.2011, derulat în perioada 15.08.2011-31.12.2012, prelungit până la data de 31.12.2014 prin actul adițional nr.1/30.12.2012 având ca obiect *”activități de intermediere comercială”*. Prin acest contract, prestatorul este practic autorizat să acționeze cu titlu profesional, să promoveze și să vândă produsele oferite de Beneficiar, și să încheie contracte în numele său, adică este un clasic contract de marketing. Conform prevederilor din Codul Civil (art.2082) remunerația agentului de marketing poate fi exprimată în cuantum fix sau variabil, în funcție de voința părților.

Prin contractul de prestări servicii antementionat părțile au negociat un cuantum minim de X lei + TVA /luna al remunerației, și un cuantum variabil care se stabilește lunar în funcție de volumul de vânzări, aspect permis de lege.

În concluzie, având în vedere că:

v Prestatorul YYY a prestat în favoarea societății servicii de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, independent de denumirea contractului de colaborare, servicii care din punct de vedere fiscal se încadrează la art.21 alineatul (2) litera i) din Legea nr. 571/2003 ( și nu la art.21 alin (1) și alin (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 și pct.48 din norme curn în mod eronat a considerat organul fiscal)

v Exista contract de prestări servicii intermediere comercială nr. 1/15.08.2011 încheiat între părți în care se stipulează ca obiect al contractului: *„identificare potențiali clienți”* societatea deține facturi în original care conțin informațiile minimale prevăzute de lege (aspect necontestat de organul fiscal);

Societatea a susținut aceste cheltuieli pentru realizarea de operațiuni taxabile (adică pentru vânzarea de mobilier, conform obiectului de activitate

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

declarat) pentru care nu exista obligația de justificare a prestării efective a serviciilor prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

Petenta roagă organul de soluționare al contestației sa retina ca toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia ca facturile fiscale emise de furnizorul YY Srl reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal pentru societate, art. 21 alin. (2) lit. i) Cod fiscal din Legea nr.571/2003.

#### **B) Furnizorul 17 YYYY SRL:**

Furnizorul "17 YYYY SRL" (firma mama a grupului INTEGRA) este o societate înființată în anul 1998 și are ca obiect de activitate: dezvoltare imobiliară, construcții rezidențiale și industriale, amenajări interioare și producție de mobilier.

În fapt, între părți 17 YYYY SRL (în calitate de Antreprenor) și petenta (în calitate de Beneficiar) s-au semnat 2 contracte de antrepriză, după cum urmează:

a) Contractul de antrepriză din data de 06.01.2014 având ca obiect prestarea de servicii, amenajări interioare la noul punct de lucru al societății situat în YY Y, codul E61 A, așa cum rezulta din Art. 2 din contract, adică un spațiu nou închiriat de societate care a necesitat amenajări interioare pentru a putea fi folosit ca magazin de prezentare mobilă.

#### **Art. 2**

a) Executarea de către ANTREPRENOR a lucrărilor de amenajare magazin de prezentare Julius mall, Antreprenorul va realiza pe cheltuială sa manopera pentru lucrările menționate mai sus și va achiziționa și plăti materialele necesare realizării acestor lucrări.

Contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștință ca pentru factura fiscală nr.17MCO9/102 din data de 03.12.2014 emisă de furnizorul 17 YYYY SRL, în baza contractului de antrepriză din data de 06.01.2014, sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu art. 21 din Legea nr.571/2003 întrucât:

- petenta a preluat în folosință noul spațiu situat în incinta YY Y (YY Y, cod E 61A) în baza actului adițional semnat în data de 19.12.2013 la contractul de închiriere nr.862714.08.2012 cu YYYY.

În fapt, societatea și-a relocat punctul de lucru situat în incinta YY Y, de la standul inițial E14+E15+E16 care a făcut obiectul Contractului de închiriere nr. 862/14.08.2012 la standul identificat prin codul E61a.

Relocarea a necesitat amenajarea noului spațiu astfel încât să corespundă nevoilor societății pentru lucrările de amenajare efectuate în incinta noului stand E61a a fost semnat un contract de antrepriză de lucrări din data de 06.01.2014, în formă scrisă, cu 17 YY Y Srl (în calitate de Antreprenor) care conține în descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de amenajări la magazinul de prezentare YY Y),

- achizițiile de bunuri și servicii au la bază factura fiscală în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal),

- exista deviz de lucrări din data de 03.12.2014 anexat la factura fiscala si semnat de ambele părți contractuale, care conține în detaliu descrierea activităților realizate de către Prestator în favoarea societății, cu respectarea Codului fiscal si a normelor de aplicare a Codului fiscal și care au fost prezentate organului fiscal:

**CAP.I FINISAJE INTERIOARE**

1	Realizat perete cu str.CW75 și mp tavan gips carton	X	X	X	0,00	X	0,00	X
2	Gletuit și finisat pereți și X tavane X X 0	mp	X	X	0,0	X	0,00	X
3	Turnat șapă autonivelantă 00 0	mp	X	X	0,0	X	0,00	X
4	Zugraveli X 00 0	mp	X	X	X,00	X	0,00	X
5	Demintat și remontat podea lamine	buc	1	X	X	X	0,00	X
6	Realizare materiale publicitare X 00	buc	1	X	0,	X	0,00	X

- achizițiile de bunuri/servicii de amenajari interioare sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile adică vânzare de mobilier

- necesitatea efectuării cheltuielilor este justificata prin prisma aducerii parametrilor funcționali ai imobilului închiriat Magazin IYY la nivelul necesar pentru a funcționa

- prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de luicrări conform art. 278 alin (7) din Legea nr.227/2015.

În concluzie, petenta roagă organul de soluționare al contestației să retina că toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că factura fiscala nr. 17MC09/103 din data de 03.12.2014 emisa de furnizorul 17 YYYSRL reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal pentru societate, art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal din Legea nr.571/200;

b) Contractul de antrepriză din data de 01.06.2014 având ca obiect prestarea de servicii de amenajări interioare la punctul de lucru situat în YYY, str. Olarilor nr.1 (hala de producție și depozitare mobilier), așa cum rezulta din Art. 2 din contract, adică un spațiu nou închiriat de societate care a necesitat amenajări interioare pentru a putea fi folosit ca hală de producție și depozitare mobilier.

Art. 2

a) Executarea de către ANTREPRENOR a lucrărilor de amenajare hală de producție-Olarilor nr.1 Antreprenorul va realiza pe cheltuiala sa manopera pentru lucrările menționate mai sus și va achiziționa și plăți materialele necesare realizării acestor lucrari.

Contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștința ca pentru factura fiscala nr.17MC09/103 din data de 03.12.2014 emisa de furnizorul 17 YYY SRL in baza contractului de antrepriză din data de 01.06.2014 sunt indeplinite toate condițiile de dedectibilitate a cheltuielilor în conformitate cu, art. 21 din Legea nr.571/2003 întrucât:

- aceasta a preluat în folosință spațiul situat în YYY, str. Olarilor Compartimentul 2, în baza contractului de închiriere nr. 07/27.05.2014 încheiat cu YYYYY (in calitate de Locator);

- pentru adaptarea spațiului conform nevoilor societății, au fost efectuate lucrări de amenajări interioare pentru care s-a semnat la diferența de câteva zile contractul de antrepriza de lucrări din data de 01.06.2014, in foma scrisa, care conține in descrierea activitaților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de amenajări la hala de producție Olarilor nr.1),

Societatea și-a declarat în luna Iulie 2014 deschiderea punctului de lucru la ONRC YYYși a obținut autorizațiile de funcționare conform certificat constatator nr. 47488/18.07.2014:

17 YYYYYRL

Sediul social: Municipiul YYY, Strada YYY, Nr. 7, cam. 2, parter, Ap. I, Județ YYY

Cod unic de înregistrare 0000 din dala 17.06.2004.

Număr de ordine în registrul comerțului JYY/X/2004 din data de 16.06.2004.

Prezentul certificat constatator atestă că s-a înregistrat declarația pe proprie răspundere conform căreia firma îndeplinește condițiile de funcționare, specifice pentru fiecare autoritate publică, activitatea declarată, încadrată la clasa CAEN:

3109 - Fabricarea de mobilă n.c.a.

3102 - Fabricarea de mobilă pentru bucătării

3101 - Fabricarea de mobilă pentru birouri și magazine

5210 - Depozitări

4759 - Comerț cu amănuntul al mobilei, al articolelor de iluminat și al articolelor de uz casnic n.t.a., în magazine specializate

4753 - Comerț cu amănuntul al covoarelor, carpetelor, tapetelor și a altor acoperitoare de podea, în magazine specializate

5210 - Depozitări

9524 - Repararea mobilei și a furniturilor casnice.

În sediul secundar din Municipiul YYYY, str. Olarilor, nr.1, compartiment 2, jud.YYY, punct de lucru.

- achizițiile de bunuri și servicii au la bază factura fiscală în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal);

- există deviz de lucrări din data de 03.12.2014 anexat la factura fiscală și semnat de ambele părți contractuale, care conține în detaliu descrierea activităților realizate de către Prestator în favoarea societății, cu respectarea Codului fiscal și a normelor de aplicare a Codului fiscal și care au fost prezentate organului fiscal.

#### CAP.1 Amenajare hală producție și depozitare

1.	Realizat instalație electrică	buc .	1,0 0	X	X	X	X	
2.	Montat structură și panouri perete despartitor	buc .	1,0 0	X	X	X	X	
3.	Montat rafturi metalice	buc .	1,0 0	X	X	X	X	
4.	Montat instalație pneumatică	buc .	1,0 0	X	X	X	X	
5.	Realizat poarta metalică	buc .	1,0 0	X	X	X	X	
6.	Montat ușă metalică pietonală	buc .	1,0 0	X	X	X	X	

- achizițiile de bunuri /servicii de amenajări interioare sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile adică producție și vânzare de mobilier, așa cum rezulta și din certificatul constatator antementionat;

- necesitatea efectuării cheltuielilor este justificată prin prisma adaptării spațiului închiriat, hala situată în YYYY, str. Olarilor, nr. 1, la nivelul necesar pentru a funcționa ca hală de producție și depozitare mobilier;

- prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări conform art.278 alin. (7) din Legea nr.227/2015.

În concluzie, petenta roagă organul de soluționare al contestației să retina că toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că factura fiscală nr. 17MC09/103 din data de 03.12.2014 emisă de furnizorul 17YYY SRL reprezintă o cheltuială deductibilă fiscal pentru societate, art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal din Legea nr.571/200;

*„Art. 21 alin.(4) lit. m)*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

*Pct. 48 norme:*

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

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice.

**2.2.2.2.** Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2014, a cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate în sumă de X lei (YYY)

Suținerea organului fiscal cu privire la faptul că nu se poate justifica necesitatea acestor servicii și că lipsesc documentele justificative, astfel cum sunt enumerate la art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal și pct. 48 și 49 din Normele metodologice aferente este nefondată și nelegală.

Furnizorul YYY este o societate înființată în anul 2010 și are ca obiect de activitate: 7022- Activități de consultanță pentru afaceri și management, adică acordarea de consultații, îndrumare și asistență operațională pentru firme și alte organizații pe probleme de management, obiective și strategii de marketing.



Furnizorul YYYa prestat in favoarea societății servicii de reclamă și publicitate în scopul popularizării firmei, care din punct de vedere fiscal se încadrează la Art. 21 alineatul (2) litera d) din Legea nr. 571/2003 si care sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal, scopul final fiind stimularea vânzărilor.

„ ART. 21 Cheltuieli:

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

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

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă

în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acorriate cu scopul stimulării vânzărilor...”

Societatea a încheiat cu prestatorul de servicii YYY SRL contractul de prestări servicii în luna februarie 2013, contract de tip abonament, cu remunerație fixa lunara independent de numărul de ore prestate de catre acesta, contract derulat inițial in perioada februarie 2013 -decembrie 2013, fiind prelungit pana in decembrie 2016 prin actele adiționale nr. 1/27.12.2013 si 2/19.12.2014. În baza acestui contract, furnizorul a prestat in favoarea subscrisei servicii de branding (servicii de reclama si publicitate) în scopul popularizării firmei, produselor si serviciilor sale, constând in:

- suport in dezvoltare a elementelor de identitate vizuala ale companiei in raport cu alte persoane juridice (marca de companie/ "corporate brand") si cu adresare catre clientul final (marca de produs/ "product brand");

- suport in declinarea elementelor de tip marca/ slogan pe diverse materiale si medii de promovare cu respectarea cadrului legal in vigoare;

- suport în implementarea si/sau actualizarea conținutului specific mediului online atat vizând propriul site de prezentare, cat si aferente altor mijloace specifice (blogging, micro-sites, newslettering, tailored-promotional;

- suport în conceperea si/sau implementarea unor materiale ca parte a pachetelul de branding interior si exterior destinat unor locații sau evenimente specifice de promovare;

- suport in obținerea unor oferte de producție si/sau montare pentru diverse materiale dedicate unor acțiuni uzuale sau campanii sezoniere;

- suport in realizarea strategiei de comunicare si promovare pentru diversele game de produse aflate in perioada standard de prezentare sau in timpul unor acțiuni de ofertare speciale;

- suport in dezvoltarea si / sau implementarea diverselor proceduri destinate clarificării / optimizării unor activități curente sau excepționale ca parte a activității curente de marketing;

Conform prevederilor legale, respectiv conform art. 21 alineatul (2) litera d) din Legea nr. 571/2003 pentru acest gen de cheltuieli societatea nu are obligația sa prezinte documentele de la art. 21 alineatul (2) litera m) din Legea nr. 571/2003, iar justificarea prestării efective a serviciilor nu trebuie efectuată prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare deoarece serviciile prestate nu intra în categoria serviciilor de management, consultanță și asistență, așa cum în mod eronat și abuziv susține organul fiscal.

Conform prevederilor legale invocate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor sale.

Contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștința ca pentru facturile fiscale emise de furnizorul YYSRL, în baza contractului de prestări servicii de marketing sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu, art. 21 din Legea nr.571/2003 întrucât:

- exista contract de prestări servicii din februarie 2013, în forma scrisă, care conține în descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de branding);

- achizițiile de servicii au la bază facturi fiscale în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal);

- achizițiile de servicii de branding sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile adică pentru creșterea vânzărilor de mobilier. Pentru a le diferenția de concurență și pentru a fi prima opțiune pentru clienți vrei ca publicul tău țintă să te cunoască, recunoască și să-și amintească de tine. Un branding bun te ajută să-ți găsești locul în mentalul colectiv pentru o perioadă lungă de timp. Pentru a avea un branding bun, ai nevoie de o echipă creativă, atentă la detalii, care să găsească cea mai bună cale de a ilustra complexitatea identității tale;

- necesitatea efectuării cheltuielilor este justificată prin prisma faptului că orice companie are nevoie de un brand, adică de o personalitate unică, originală și inconfundabilă a companiei, a produselor ori serviciilor sale. Pentru a crea un brand este nevoie de un proces de dezvoltare durabilă atât a companiei/produsului/serviciului ce dorește să devină un brand cât: i de stabilirea și respectarea unei identități vizuale (sigla, mesaj, promisiuni, materiale și metode de prezentare) unice și originale. Strategia de brand este planul coerent și complex care însumează toate operațiunile, metodele și acțiunile caracteristice și necesare impunerii și promovării pe piața a unei companii/produs/serviciu.

Pentru a avea succes un brand trebuie nu doar să folosească inteligent toate canalele de comunicare cu clienții/potentialii clienți, ci și să aibă elemente clare de diferențiere față de competiție, elemente ce pot fi obținute prin apelarea la servicii profesionale.

În concluzie, petenta roagă organul de soluționare al contestației să retina că toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că facturile fiscale emise de furnizorul YY SRL reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru societate, art. 21 alin. (4) lit. d) Cod fiscal din Legea nr.571/2003 pentru care societatea nu are obligația de a prezenta „situații de lucrări, procese-verbale

*de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice materiale corespunzătoare".*

**2.2.2.3.** Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2014, a cheltuielilor aferente autoturismelor reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu chiria aferente autoturismelor în sumă de x lei

Având în vedere argumentele prezentate la capitolul 2.2.1. punctul 2.2.2., prezenta subliniază următoarele:

- în cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări, agenții de achiziții și agenții de service/montaj (care prestează servicii post vânzare contra cost) exercitarea dreptului de deducere; se aplică conform regulilor generale de deducere și nu este necesară prezentarea foii de parcurs a angajaților pentru a putea beneficia de deductibilitate integrală (utilizarea lor în interes personal ai agenților fiind considerată neglijabilă);

- pentru exercitarea dreptului de deducere integrală, societatea trebuie să facă dovada că are în obiectul de activitate operațiuni care necesită agenții de vânzare, agenții de achiziții, agenții care asigură prestarea de servicii post vânzare și ca deține personal angajat care să gestioneze activitățile respective (aspect care se dovedește cu Fisa Postului din care rezultă atribuțiile de serviciu);

- societatea nu trebuie să dovedească folosirea exclusivă a vehiculelor în scopurile menționate la Art. 145<sup>1</sup> alin (3) lit b) din Legea nr.571/2003 prin întocmirea de foii de parcurs (care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs);

- societatea are dreptul să-și exercite integral (100%) dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, lubrifianți, reparații, întreținere aferente vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și achiziții, prevăzute la Art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în conformitate cu Art.21 alineatul (4) litera t) din Legea nr.571/2003

### **2.2.3. Impozitul pe profit aferent anului 2015**

Petenta menționează că în mod nelegal, organul fiscal a considerat în anul 2015 o diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de X lei, pentru care s-a stabilit un impozit suplimentar aferent anului 2015, cheltuielile nedeductibile fiind defalcate după cum urmează:

- (1) cheltuieli protocol, reclama și publicitate în suma de X lei (YYY - X)
- (2) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, chiria aferentă autoturismelor în suma totală X lei
- (3) cheltuieli cu mărfurile nejustificate în suma de X lei (diminuare stoc),
- (4) cheltuieli cu obiectele de inventar în suma de X lei,
- (5) cheltuieli chirie sala sport în sumă de X lei.
- (6) dobânzi aferente creditelor acordate de asociați și pierderi din diferențe de curs valutar aferente creditelor acordate de asociați în suma de X lei,
- (7) alte cheltuieli de exploatare în sumă de X lei.

2.2.3.1.Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2015, a cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate în sumă de X lei

Furnizorul YYY a prestat în favoarea societății servicii de reclamă și publicitate în scopul popularizării firmei, care din punct de vedere fiscal se încadrează la Art.21 alineatul (2) litera d din Legea nr. 571/2003 și care sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal, scopul final fiind stimularea vanzarilor.

„ART. 21 Cheltuieli

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:  
d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acoriate cu scopul stimulării vânzărilor...”

Ținând cont de argumentele prezentate la capitolul 2.2.3, contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștință că pentru facturile fiscale emise de furnizorul YYY Srl, în baza contractului de prestări servicii de marketing sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu, art. 21 din Legea nr.571/2003 întrucât:

- exista contract de prestări servicii din februarie 2013, în forma scrisă, care conține în descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de branding), contract derulat inițial în perioada februarie 2013-decembrie 2013, fiind prelungit până în decembrie 2014 prin actul adițional nr. 1/27.12.2013;

- achizițiile de servicii au la bază facturi fiscale în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal);

- achizițiile de servicii de branding sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile adică pentru creșterea vânzărilor de mobilier. Pentru a te diferenția de concurență și pentru a fi prima opțiune pentru clienți vrei ca publicul tău țintă să te cunoască, recunoască și să-și amintească de tine. Un branding bun te ajută să-ți găsești locul în mentalul colectiv pentru o perioadă lungă de timp. Pentru a avea un branding bun, ai nevoie de o echipă creativă, atentă la detalii, care să găsească cea mai bună cale de a ilustra complexitatea identității tale;

- necesitatea efectuării cheltuielilor este justificată prin prisma faptului că orice companie are nevoie de un brand, adică de o personalitate unică, originală și inconfundabilă a companiei, a produselor ori serviciilor sale. Pentru a crea un brand este nevoie de un proces de dezvoltare durabilă atât a companiei/produsului/serviciului ce dorește să devină un brand cât și stabilirea și respectarea unei identități vizuale (sigla, mesaj, promisiuni, materiale și metode de prezentare) unice și originale. Strategia de brand este planul coerent și complex care însumează

toate operațiunile, metodele și acțiunile caracteristice și necesare impunerii și promovării pe piață a unei companii/produs/serviciu.

Pentru a avea succes un brand trebuie nu doar să folosească inteligent toate canale de comunicare cu clienții/potentialii clienți, ci și să aibă elemente clare de diferențiere față de competiție, elemente ce pot fi obținute prin apelarea la servicii profesionale

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare al contestației să retina ca toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că facturile fiscale emise de furnizorul YYY Srl reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru societate, art. 21 alin. (4) lit. d) Cod fiscal din Legea nr.571/2003 pentru care societatea nu are obligația de a prezenta „*situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice materiale corespunzătoare*”.

**2.2.3.2. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2015 a cheltuielilor aferente autoturismelor reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu chiria aferente autoturismelor în sumă de X lei**

Având în vedere argumentele prezentate la capitolul 2.2.1, punctul 2.2.2 petenta solicită următoarele:

- în cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări, agenții de achiziții și agenții de service/montaj (care prestează servicii post vânzare contra cost) exercitarea dreptului de deducere; se aplica conform regulilor generale de deducere, și nu este necesară prezentarea foii de parcurs a angajaților pentru a putea beneficia de deductibilitate integrală (utilizarea lor în interes personal ai agenților fiind considerată neglijabilă);

- pentru exercitarea dreptului de deducere integrală societatea trebuie să facă dovada că are în obiectul de activitate operațiuni care necesită agenții de vânzare, agenții de achiziții, agenții care asigură prestarea de servicii post vânzare și ca deține personal angajat care să gestioneze activitățile respective (aspect care se dovedește cu Fisa Postului din care rezultă atribuțiile de serviciu);

- societatea nu trebuie să dovedească folosirea exclusivă a vehiculelor în scopurile menționate la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Legea nr.571/2003 prin întocmirea de foi de parcurs (care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs);

- societatea are dreptul să-și exercite integral (100%) dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, lubrifianți, reparații, întreținere aferente vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și achiziții, prevăzute la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în conformitate cu art.21 alineatul (4) litera t) din Legea nr.571/2003.

**2.2.3.3. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2015 a cheltuielilor cu mărfurile degradate nejustificate în sumă de X lei (diminuare stoc)**

Societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de x lei cu respectarea prevederilor mai jos descrise:

-Temei fiscal înainte de 2016 -

„ 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. Norme metodologice

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”

-Temei fiscal începând cu anul 2016-

"ART. 25-Cheltuieli

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII

Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1.bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2.bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;

3.bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;

4.alimentele destinate consumului uman, cu data-limita de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

5.subprodusele de origine animală, nedestinate consumului uman, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 - 3, dacă eliminarea acestora este efectuată potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

6. produsele agroalimentare, devenite improprie consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirijarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

7. alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 16, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit potrivit legii;"

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legislației în materie, inclusiv cheltuielile cu bunuri cu termen depășit de valabilitate potrivit legii;"

Norme: „17.(2) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu. Cauzele de forță majoră pot fi: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale] sau economice, conjuncturi externe și în caz de război

(3) În sensul art. 25 alin. (4) lit c) pct. 3 din Codul fiscal, condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se considera îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate."

Deci, este cheltuială deductibilă dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile:

- degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente - cazul de față,

- se face dovada ca bunurile au fost distruse - cazul de față.

În anul 2016, cu ocazia unei inventarieri, societatea a constatat ca o parte din materia primă și din materiale (stocuri) este degradată calitativ și nu mai pot fi folosite în procesul de producție s-a decis distrugerea acestora. Comisia de inventariere desemnată care a identificat stocul de materii prime și materiale degradate calitativ și a întocmit un proces verbal cu rezultatele inventarierii care conține descrierea motivelor pentru care este necesară scoaterea bunurilor din gestiune.

Pentru stocul degradat calitativ am procedat la distrugerea bunurilor cu ajutorul unei comisii desemnate intern și s-a întocmit un proces verbal de declasare de bunuri materiale ce conținea descrierea bunurilor, precum și valoarea de achiziție. Acest proces verbal de declasare s-a înregistrat în contabilitate, așa cum rezultă din notele contabile puse la dispoziția organului fiscal.

#### 2.2.4. Impozit pe profit aferent anului 2016

Petenta consideră că în mod nelegal, organul fiscal a considerat în anul 2016 o diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei, pentru care s-a stabilit un impozit suplimentar aferent anului 2016, defalcate după cum urmează:

(1) cheltuieli cu servicii executate de terți în suma de X lei (17 YYY- X lei + chirie sala sport - X lei + cheltuieli cu asigurările nejustificate - X lei),

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

- (2) cheltuieli reclamă și publicitate în suma de X lei (YYY-X lei),
- (3) cheltuieli cu întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, chirie aferentă autoturismelor în sumă totală de X lei,
- (4) cheltuieli cu mărfurile nejustificate în sumă de X lei (diminuare stoc)
- (5) cheltuieli cu impozitul pe profit în suma de X lei,
- (6) tva nedeductibilă înregistrată pe cheltuieli în sumă de X lei,
- (7) cheltuieli furt casa bani în suma de X lei,
- (8) dobânzi aferente creditelor acordate de asociați și pierdere din diferențe de curs valutar aferente creditelor acordate de asociați în sumă de X lei,
- (9) alte cheltuieli de exploatare în suma de X lei.

**2.2.4.1. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2016, a cheltuielilor cu serviciile executate de terți în sumă de X lei (servicii facturate de 17 YYY Y-X lei+ chirie sala sport - X lei + cheltuieli cu asigurările nejustificate - X lei)**

Furnizorul 17 YYYY SRL a prestat în favoarea societății servicii de amenajări interioare.

Societatea 17 YYY SRL (firma mama a grupului YYY) este o societate înființată în anul 1998 și are ca obiect de activitate: dezvoltare imobiliară, construcții rezidențiale și industriale, amenajări interioare și producție de mobilier.

Societatea 17 YYY SRL (în calitate de Vânzător Antreprenor) a semnat în data de 21.12.2015 cu petenta (în calitate de Cumpărător Beneficiar) următoarele pre-contracte de vânzare-cumpărare, după cum urmează:

-Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.15/21.12.2015, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 10, situat în str. YY [nr.11](#), etaj mansarda, cu suprafața utilă de 77.99 mp, imobil înscris în CF nr.X-C1-U10), preț total: X + TVA (24%) - imobilul fiind vândut în stadiu de finisare descris în Anexa 2 la pre-contract, adică fără finisaje interioare, fără obiecte sanitare, fără centrală, fără calorifere. La Art.4 din pre-contract se menționează în mod expres: „Lucrările neevidențiate în mod explicit în Anexa 2 nu se pot subînțelege a fi incluse în pre-contract.”

În Anexa 2 pct.3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

### 3.3.FINISAJE INTERIOARE

- tencuială și glet,
- șape beton,
- tavane și pereți despărțitorineportanți din gips carton (sistem perete gips carton grosime 10 cm, cu structură metalică de 7,5 cm plăcați pe ambele părți cu vată bazaltică de 5 cm),
- ușa de intrare în apartament cu închidere multipunct.

-Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.X/21.12.2015, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 11, situat în str. Claude Debussy [nr.11](#), etaj mansarda cu suprafața utilă de 75.97 mp, imobil înscris în CF nr. X-C1-U11, preț total: X + TVA (24%) - imobilul fiind vândut în stadiu de finisare descris în Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



Anexa 2 la pre-contract, adică fara finisaje interioare, fara obiecte sanitare, fara centrala, fara calorifere. La Art.4 din pre-contract se menționează in mod expres: „*Lucrările neevidentiate in mod explicit in Anexa 2 nu se pot subintelege a fi incluse in pre-contract*”

În Anexa 2 pct.3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

### 3.3.FINISAJE INTERIOARE

-tencuială și glet,

-șape beton,

-tavane și pereți despărțitori neportanți din gips carton (sistem perete gips carton grosime 10 cm, cu structură metalică de 7,5 cm placați pe ambele părți cu vată bazaltică de 5 cm),

-ușă de intrare în apartament cu închidere multipunct.

-Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.17/21.12.2015, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 12, situat in str. Claude Debussy [nr.11](#), etaj mansarda cu suprafața utila de 115.23 mp, imobil înscris in CF nr. X-C1-U12, pret total: X + TVA (24%) - imobilul fiind vândut in stadiu de finisare descris in Anexa 2 la pre-contract, adică fara finisaje interioare, fara obiecte sanitare, fara centrala, fara calorifere .La Art.4 din pre-contract se menționează in mod expres: „*Lucrările neevidentiate in mod explicit in Anexa 2 nu se pot subintelege a fi incluse in pre-contract*”

În Anexa 2 pct.3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

### 3.3.FINISAJE INTERIOARE

-tencuială și glet,

-șape beton,

-tavane și pereți despărțitori neportanți din gips carton (sistem perete gips carton grosime 10 cm, cu structură metalică de 7,5 cm placați pe ambele părți cu vată bazaltică de 5 cm),

-ușă de intrare în apartament cu închidere multipunct.

În data de 20.04.2016, părțile au perfectat contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/23.04.2016 de Societatea Profesionala Notariala „YYY” având ca obiect vânzarea celor 3 bunuri imobile în stadiul de finisare negociat în pre-contract, după cum urmează:

-imobilul înscris in CF nr. X-C1-U10 YYY, constând in apartamentul nr. 10 situat la Mansarda, cu suprafața utila de 77.99 mp, imobil situat in mun. YYYY str. YYY, nr. 11, mansarda, ap. 10, jud. YYY, in stadiu de finisare descris in Anexa 2 la pre-contract, adică fara finisaje interioare, fara obiecte sanitare, fara centrala, fara calorifere;

-imobilul înscris in CF nr. X-C1-U11 YYY, constând in apartamentul nr. 11 situat la Mansarda, cu suprafața utila de 75.97 mp, imobil situat in mun. YYY str. Claude Debussy, nr. 11, mansarda, ap. 11, jud. YYY, in stadiu de finisare descris in Anexa 2 la pre-contract, adică fara finisaje interioare, fara obiecte sanitare, fara centrala, fara calorifere;

-imobilul inscris in CF nr. X-C1-U12 YYY, constând in apartamentul nr. 12 situat la Mansarda, cu suprafața utila de 115.23 mp, imobil situat in mun. XXX, Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

str. Claude Debussy, nr. 11, mansarda, ap. 12, jud. YYY, in stadiu de finisare descris in Anexa 2 la pre-contract, adică fara finisaje interioare, fara obiecte sanitare, fara centrala, fara calorifere.

Imobilele achiziționate au fost revandute cu cota redusa de TVA de 5%, asa cum rezulta din pre-contractele de vânzare nr.1/28.01.2016, 2/22.02.2016 si 3/13.07.2016 si din contractele de vânzare autentificate sub nr.X/04.07.2016, X/21.07.2016 si X/18.11.2016 adică:

*„livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m2, exclusiv anexele gospodărești a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de persoane fizice. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare”.*

Din acest motiv imobilele au necesitat amenajări interioare suplimentare care sa satisfacă cerințele legale prevăzute de Legea locuinței nr.114/1996 (exemplificând in acest sens: finisaje interioare, obiecte sanitare, mobilier de baie, WC, cada de baie, oglinda, etajera, lavoar, etc).

Petenta arată că în calitate de vânzător a semnat următoarele pre-contracte de vânzare-cumpărare, având ca obiect bunurile imobile mai sus menționate, dupa cum urmează:

- Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.2/22.02.2016, având ca obiect vanzarea imobilului: apartament 10, situat in str. Claude Debussy [nr.11](#), etaj mansarda, cu suprafața utila de 77.99 mp, imobil înscris in CF nr.X-C1-U10, pret total:X, cu TVA 5% inclusă - imobilul fiind vândut în stadiu de finisare descris in Anexa 2 la pre-contract, adică:

La art.4 din pre-contract se menționează in mod expres : *„Imobilele care fac obkctul prezentului pre-contract, stadiul de finisare si calitatea acestora sunt descrise in Anexa 2 a prezentului pre-contract.”*

În Anexa 2 pct.3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

### 3.3 FINISAJE INTERIOARE.

Tencuiala și glet;

Sape beton;

Tavane și pereți despărțitori neportanți din gips carton (sistem perete gipscarton grosime 10 cm, cu structura metalica de 7,5cm, placat pe ambele părți și vata bezaltică de 5 cm);

Finisaj pereți interiori si tavane cu zugrăveală lavabilă albă sau colorata (Caparol);

Faianță în băi;

Faianță Tn bucătărie doar pe peretele de lucru intre inaltimea de 80 si 160 cm;

Parchet laminat grosime 10 mm în living, bucătărie, holuri și în dormitoare;

Pilotă parchet pe tot perimetrul pereților interiori (mai puțin băi);

Gresie în baie;

Glafuri interioare terestre din pal metaminat;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

Obiecte sanitare băi Ideat Standard WC (cu bideu), cadă material acrilic cu paravan fcticlă, baterii Grohe, oglindă si corp iluminat, respectiv corp mobilier suspendat cu chiuveta material acril;

Uși interioare celulare, import Germania;

Aparataj electric (prize, întrerupătoare);

• Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.01/28.01.2016, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 11, situat în str. Claude Debussy [nr.11](#), etaj mansarde, cu suprafața utila de 75.97 mp, imobil înscris în CF nr. X-C1-U11, preț total: X Euro + TVA (24%) - imobilul fiind vândut în stadiu de finisare descris în Anexa 2 la pre- contract, adică :

La Art.4 din pre-contract se menționează în mod expres : „*Imobilele care fac obkctul prezentului pre-contract, stadiul de finisare si calitatea acestora sunt descrise în Anexa 2 a prezentului pre-contract.*”

În Anexa 2 pct. 3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

### 3.3 FINISAJE INTERIOARE.

Tencuiala și glet;

Sape beton;

Tavane și pereți despărțitori neportanți din gips carton (sistem perete gipscarton grosime 10 cm, cu structura metalica de 7,5cm, placat pe ambele părți și vata bezaltică de 5 cm);

Finisaj pereți interiori si tavane cu zugrăveală lavabilă albă sau colorata (Caparol);

Faianță în băi;

Faianță în bucătărie doar pe peretele de lucru între înălțime de 80 și 160 cm;

Parchet laminat grosime 10 mm în living, bucătărie, holuri și în dormitoare;

Pilotă parchet pe tot perimetrul pereților interiori (mai puțin băi);

Gresie în baie;

Glafuri interioare terestre din pal metaminat;

Obiecte sanitare băi Ideat Standard WC (cu bideu), cadă material acrilic cu paravan fcticlă, baterii Grohe, oglindă si corp iluminat, respectiv corp mobilier suspendat cu chiuveta material acril;

Uși interioare celulare, import Germania;

Aparataj electric (prize, întrerupătoare);

• Pre-contract de vânzare cumpărare imobil nr.X/13.07.2016, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 12, situat în sfr. Claude Debussy [nr.11](#), etaj mansarda cu suprafața utila de 115.23 mp, imobil înscris în CF nr. X-C1-U12, pret total: X Euro + TVA (24%) - imobilul fiind vândut în stadiu de finisare descris în Anexa 2 la pre-contract, adică:

La Art.4 din pre-contract se menționează în mod expres : „*Imobilele care fac obiectul prezentului pre-contract, stadiul de finisare si calitatea acestora sunt descrise în Anexa 2 a prezentului pre-contract.*”

În Anexa 2 pct. 3.3 sunt prezentate în detaliu amenajările interioare ale imobilului:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

### 3.3 FINISAJE INTERIOARE.

Tencuiala și glet;

Sape beton;

Tavane și pereți despărțitori neportanți din gips carton (sistem perete gipscarton grosime 10 cm, cu structura metalica de 7,5cm, placat pe ambele părți și vata bazaltică de 5 cm);

Finisaj pereți interiori și tavane cu zugrăveală lavabilă albă sau colorată (Caparol);

Faianță în băi;

Faianță în bucătărie doar pe perețele de lucru între înălțime de 80 și 160 cm;

Parchet laminat grosime 10 mm în living, bucătărie, holuri și în dormitoare;

Pilotă parchet pe tot perimetrul pereților interiori (mai puțin băi);

Gresie în baie;

Glafuri interioare terestre din pal metaminat;

Obiecte sanitare băi Ideal Standard WC (cu bideu), cadă material acrilic cu paravan fctică, baterii Grohe, oglindă și corp iluminat, respectiv corp mobilier suspendat cu chiuveta material acrilic;

Uși interioare celulare, import Germania;

Aparatură electrică (prize, întrerupătoare);

Pentru a putea fi vândute cu cota de TVA 5% conform pre-contractelor de vânzare-cumpărare semnate cu clienții de către societatea petentă (în calitate de Vânzător) imobile menționate mai sus necesită amenajări interioare suplimentare față de stadiu în care au fost achiziționate, amenajări care să satisfacă cerințele legale prevăzute de Legea locuinței nr.114/1996(exemplificând în acest sens: finisaje interioare, obiecte sanitare, mobilier de baie, WC, cadă de baie, oglinda, etajera, lavoar etc).

Temei legal:

Anexa nr. 1: EXIGENȚE MINIMALE pentru locuințe - Legea locuinței nr. 114/1996

A.Cerințe minimale:...

• Suprafața utilă a locuinței este suma tuturor suprafețelor utile ale încăperilor. Ea cuprinde camera de zi, dormitoare, baie, WC, dus, bucătărie, spații de depozitare și de circulație în interiorul locuinței.

D.Dotarea minimă a încăperilor sanitare

		Baie	Duș	WC
Cadă de baie		X		
Vas WC			X	X
Lavoar	mare	X		
	mic		X	X
Cuvă ptr.duș			X	
Etajeră	mare	X		
	mic		X	X
Oglindă	mare	X		
	mic		X	X

Portprosop		X	X	X
Portsăpun		X	X	X
Porthârtie		X	X	X
Cuier		X	X	
Sifon pardoseală		X	X	

#### F. Dotarea minimă cu instalații electrice

	Dormitor	Cameră de zi	Bucătărie	Baie	Duș	WC
Loc de lampa	X	X	-	-	-	-
Aplica	-	-	X	X		X
Comutator	X	X	-	-	-	-
Întreprător	-	-	X	X		X
Priza	X	X	X	-	-	-
Priza cu contact de protecție	-	-	X	X	-	-

Pentru aducerea celor 3 imobile (ap.nr.10,11,12 situate în YYYY, str.X nr.11) la paramentrii funcționali minimali care să permită din punct de vedere fiscal vânzarea lor cu cota de TVA de 5% ca parte a politicii sociale s-au contractat lucrări de amenajări interioare in baza Contractului de antrepriza de lucrări nr.14/15.04,2016 încheiat cu societatea 17 YYY SRL (în calitate de Antreprenor), specializata inclusiv in realizarea de lucrari de amenajări interioare. În baza acestui contract au fost prestate lucrările de amenajări interioare descrise in Anexa 1 la contractul de antrepriză, adică:

Lucrările care fac obiectul contractului sunt următoarele:

#### INSTALAȚII INTERIOARE

- Montaj centrala proprie pe gaz marca Viesmenn;
- Montaj calorifere din tablă de oțel și ca pata termostat la fiecare calorifer,
- Echipare tablou electric cu siguranțe automate și montaj aparataj electric (prize, întrerupaloare, prize TV și internet, fără corpuri de luminat);

#### FINISAJE INTERIOARE:

- Finisaj pereți interiori și tavane cu zugrăveală lavabilă albă sau colorată (Caparol);
- Faianța în băi;
- Faianță in bucătărie doar pe peretele de lucru intre înălțimea de 80 și 160 cm;
- Parchet laminat grosime 10 mm Tn Ivng și în dormitoare;
- Pontă parchet pe tot perimetrul pereților Interiori (mal pupi băi);
- Gresie In bucătărie, băi și holuri;
- Obiecte sanitare, băi Ideal Standard: lavoar cu Semipicior in baia de serviciu, respectiv lavoare încastrata în celelalte; băi: wc-uri (cu bideu) în două băi, respectiv simplu în baia de serviciu;
- Cadă material acrilic, cabine de duș din pereți din sticlă si cu rigole duș. baterii Grahe, corp suspendat cu oglinda In baia de serviciu, respectiv mobilier cu 2 favoare în celelalte băi cu oglindă și spoturi
- Uși interioare celulare, import Germania;

Devizele de lucrări (situațiile de lucrări) aferente facturilor fiscale emise de Antreprenorul YYY SRL pentru amenajările interioare efectuate la cele 3 imobile ([ap.nr.10](#), situate în YYY, str.Claude Debussy [nr.11](#)) au fost întocmite de acesta în data de:

-01.08.2016 pentru imobilul apartament 10, situat în str. Claude Debussy [nr.11](#), în CF nr.X-C1-U10 YYY, pentru suma de X lei plus TVA (20%), odată cu semnarea de către parti a Procesului Verbal de Recepție Lucrări nr. 02/01.08.2016;

-15.07.2016 pentru imobilul apartament 11, situat în str. Claude Debussy [nr.11](#), înscris în CF nr.X-C1-U11 YYY, pentru suma de X lei plus TVA (20%), odată cu semnarea de către parti a Procesului Verbal de Recepție Lucrări nr.1/15.07.2016;

-30.10.2016 pentru imobilul apartament 12, situat în str. Claude Debussy nr. 12, înscris în CF nr.X-C1-U12 YYY, pentru suma de X lei plus TVA (20%), odată cu semnarea de către parti a Procesului Verbal de Recepție Lucrări nr.03/30.10.2016.

Conform Art.278 alin (7) din Legea nr.227/2015: „ (7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de beneficiari.*” chiar dacă lucrările propriu-zise au fost efectuate continuu pe o perioadă de mai multe luni, începând cu data semnării contractului de antrepriza de lucrări.

Imobilele care au făcut obiectul amenajărilor interioare mai sus menționate au fost vândute cu de TVA de 5% ca parte a politicii sociale, generând venituri impozabile pentru societate, semnate următoarele contracte de vânzare cumpărare de către petenta (în calitate de Vânzător).

-Contract de vânzare cumpărare imobil autenticat sub nr.X/21.07.2016 de Societatea Profesionala Notariala „YYY”, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 10, situat în YYY, str. Claude Debussy nr.11, înscris în CF nr.X-C1-U10 YY, pret total:XEuro, cu cota TVA (5%) inclusă.

A fost emisă factura fiscală nr.17 MR10/232 din data de 20.07.2016. Imobilul a fost predat cumpărătorului în data de 04.08.2016 în baza Procesului Verbal Recepție nr.11/04.08.2016.

- Contract de vânzare cumpărare imobil autenticat sub nr. X/04.07.2016 de Societatea Profesionala Notariala „YYY”, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 11, situat în YYY, str. Claude Debussy nr.11, înscris în CF nr.X-C1-U11 YYY, pret total: XEuro, cu cota TVA (5%) inclusă.

A fost emisă factura fiscală nr.17 MR10/211 din data de 01.07.2016. Imobilul a fost predat cumpărătorului în data de 04.08.2016 în baza Procesului Verbal Recepție nr.9/04.08.2016.

- Contract de vânzare cumpărare imobil autenticat sub nr. X/018.11.2016 de Societatea Profesionala Notariala „Romanu”, având ca obiect cumpărarea imobilului: apartament 12, situat în YYY, str. Claude Debussy nr.12, înscris în CF nr.X-C1-U12 YYY, pret total: X lei, cu cota TVA (5%) inclusă.

A fost emisă factura fiscală nr.17 MR1IV/46 din data de 15.11.2016. Imobilul a fost predat cumpărătorului în data de 04.08.2016 în baza Procesului Verbal Recepție nr.12/14.05.2017.

Din analiza documentelor justificative, prezentate în probatiune (contracte, anexe la contracte, facturi fiscale, devizele de lucrări care cuprind în detaliu descrierea amenajărilor interioare făcute la fiecare imobil în parte, procese verbale de recepție), rezulta scopul economic pentru care au fost contractate lucrările de amenajări interioare la cele 3 imobile (ap.nr.10,11,12 situate în YYY, str.Claude Debussy nr.11) adică revânzarea imobilelor cu cota de TVA de 5% .

Contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștința ca pentru facturile emise de furnizorul 17 YYYYYY SRL sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu, art. 25 din Legea nr. 227/2015 întrucât:

- exista contract de antrepriza de lucrări nr.14/15.04.2016, în formă scrisă, care conține în Anexa 1 descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de amenajări interioare) pentru cele 3 imobile (ap.nr.10,11,12 situate în YYY, str.Claude Detjussy [nr.11](#));

- achizițiile de bunuri sau servicii au la bază facturi fiscale în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul de control);

- există devize de lucrări și procese verbale de recepție lucrări anexate la fiecare factura fiscală care conțin în detaliu descrierea activităților realizate de către Prestator în favoarea societății la cele 3 imobile (ap.nr.10,11,12 situate în YYY, str.Claude Debussy [nr.11](#), cu respectarea Codului fiscal și a normelor de aplicare a Codului fiscal și care au fost prezentate organului fiscal;

- achizițiile de bunuri/ servicii de amenajări interioare sunt destinate utilizării în foosul operațiunilor taxabile adică vânzarea apartamentelor cu cota de TVA de 5% ca parte a politicii sociale;

- s-a probat caracterul impetuos necesar al acestor servicii, prin prisma: aducerii parametrilor funcționali ai imobilului la nivelul minim reglementat prin Legea locuinței nr. 114/1996 astfel încât să poată fi vândute ulterior cu cota redusă de TVA de 5% și a clauzelor pre-contractelor de vânzare cumpărare pe care petenta le-a semnat în calitate de Vânzător;

- prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări conform art.278 alin (7) din Legea nr.227/2015.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare al contestației să retina ca toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că facturile nr. 118/31.08.2016, 119/31.08.2016, 150/21.11.2016 reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru societate, art. 25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

**2.2.4.2 Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor reclamă și publicitate în suma de X lei (YYY - X lei)**

Furnizorul YY a prestat în favoarea societății servicii de reclamă și publicitate în scopul popularizării firmei, care din punct de vedere fiscal se

incadreaza la Art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015 si care sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal, scopul final fiind stimularea vanzarilor.

*„ART. 25 - Cheltuieli*

*(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.*

*(...) 13.(1) în aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:*

*c) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;”*

Tinand cont de argumentele prezentate la capitolul 2.2.3, contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștința ca pentru facturile fiscale emise de furnizorul YYY SRL, in baza contractului de prestări servicii de marketing sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu, art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 întrucât:

- exista contract de prestări servicii din februarie 2013, în forma scrisă, care conține în descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (servicii de branding), contract derulat inițial in perioada februarie 2013 - decembrie 2013, fiind prelungit până în decembrie 2014 prin actul adițional nr. 1/27.12.2013 și ulterior pana in decembrie 2016 in baza actului adițional nr. 2/19.12.2014;

- achizițiile de servicii au la bază facturi fiscale in original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal);

- achizițiile de servicii de branding sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile adica pentru creșterea vânzărilor de mobilier. Pentru a te diferenția de concurență și pentru a fi prima opțiune pentru clienți vrei ca publicul tău țintă să te cunoască, recunoască și să-și amintească de tine. Un branding bun te ajută să-ți găsești locul în mentalul colectiv pentru o perioadă lungă de timp. Pentru a avea un branding bun, ai nevoie de o echipă creativă, atentă la detalii, care sa găsească cea mai bună cale de a ilustra complexitatea identității tale;

- necesitatea efectuării cheltuielilor este justificata prin prisma faptului ca orice companie are nevoie de un brand, adică de o personalitatea unica, originala si inconfundabila a companiei, a produselor ori serviciilor sale. Pentru a crea un brand este nevoie de un proces de dezvoltare durabila atat a companiei/produsului/ serviciului ce dorește sa devină un brand cat și de stabilirea si respectarea unei identități vizuale (sigla, mesaj, promisiuni, materiale si metode de prezentare) unice si originale. Strategia de brand este planul coerent si complex care insumeaza toate operațiunile, metodele si acțiunile caracteristice si necesare impunerii și promovării pe piața a unei companii/produs/serviciu.



Pentru a avea succes un brand trebuie nu doar sa folosească inteligent toate canalele de comunicare cu clientii/potentialii clienți, ci si sa aiba elemente clare de diferențiere față de competiție, elemente ce pot fi obținute prin apelarea la servicii profesionale.

În concluzie, petenta solicită organului de soluționare al contestației sa retina ca toate acestea reprezintă elemente suficiente care să conducă la concluzia că facturile fiscale emise de furnizorul YYY Srl reprezintă cheltuieli deductibile fiscal pentru societate, art. 25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 pentru care societatea nu are obligația de a prezenta „*situații de lucrări, proi es-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.*”

**2.2.4.3.** Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2016 a cheltuielilor aferente autoturismelor reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile, cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu chiria aferente autoturismelor în sumă de X lei .

Având în vedere argumentele prezentate la capitolul 2.2.1, punctul 2.2.2 petenta solicită următoarele:

-în cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări, agenții de achiziții si agenții de service/montaj (care prestează servicii post vânzare contra cost) exercitarea dreptului de deducere; se aplica conform regulilor generale de deducere si nu este necesară prezentarea foii de parcurs a angajaților pentru a putea beneficia de deductibilitate integrala (utilizarea lor in interes personal ai agenților fiind considerata neglijabila).

-pentru exercitarea dreptului de deducere integral societatea trebuie să facă dovada că are în obiectul de activitate operațiuni care necesită agenții de vânzare, agenții de achiziții, agenții care asigură prestarea de servicii post vânzare si ca deține personal angajat care sa gestioneze activitățile respective (aspect care se dovedește cu Fisa Postului din care rezultă atribuțiile de serviciu);

-societatea nu trebuie sa dovedească folosirea exclusiva a vehiculelor in scopurile mentionate la art. 298 alin (3) lit b) din Legea nr. 227/2015 prin intocmirea de Foi de parcurs (care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs);

-societatea are dreptul sa-și exercite integral (100%) dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, lubrifianti, reparații, intretinere aferente vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și achiziții, prevăzute la art. 298 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în conformitate cu art.25 alineatul (3) litera l) pct.2 și pct.4 din Legea nr. 227/2015.

#### **2.2.5. Impozitul pe profit aferent anului 2017**

În mod nelegal, organul fiscal a considerat în anul 2017 o diferență de cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, pentru care s-a stabilit un impozit suplimentar aferent anului 2017, defalcate dupa cum urmează:

(1) cheltuieli cu servicii executate de terți în sumă de X lei (servicii facturate de SC YYY - X lei + chirie sala sport - X lei),

- (2) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, chiria aferenta autoturismelor în sumă totală de X lei,
- (3) alte cheltuieli de exploatare în sumă de X lei,
- (4) cheltuieli cu impozitul pe profit in suma de X lei.

**2.2.5.1. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2017, a cheltuielilor cu serviciile executate de terți în sumă de X lei (servicii facturate de YYYY SRL-X lei.**

Prestatorul YYYY Srl a prestat în favoarea petentei următoarele tipuri de servicii:

- servicii de organizare , conducere si gestionare a activității de producție de mobila, care fac obiectul contractului de administrare nr.1/25.04.2017 derulat inițial in perioada 01.05.2017-31.10.2017, și prelungit pana la 31.12.2017 și
- servicii montaj mobilier, care fac obiectului unui contract separat de prestări servicii montaj.

Petenta a apelat la serviciile YY SRL pentru organizarea, conducerea și gestionarea activității de producție de mobila la punctul de lucru din YY, str. Olarilor, nr. 1, conform obiectului contractual. În fapt, serviciile prestate de YYSRL au constat în:

- verificarea fluxului de producție al societății inclusiv verificarea respectării de către aceasta a normei de producție;
- coordonarea și asigurarea desfășurării ritmice a procesului de producție, urmărind realizarea producției in conformitate cu planul de vânzări/ cumpărări al Clienților;
- coordonarea dintre planul de producție și producția realizată, precum și între normele de consum propuse și realizate, în vederea eficientizării producției.

Deși contractul, nominal, este denumit Contract de administrare, din cuprinsul acestuia din obiectul contractual si obligațiile părților rezulta ca prin acest contract s-a dorit în realitate o prestare a serviciilor de organizare , conducere si gestionare a activității de producție de mobila contra unui onorariu/comision stabilit în funcție de productivitate.

Contrar celor reținute de către organul fiscal, petenta aduce la cunoștința ca pentru facturile emise de prestatorul YY SRL, în conformitate cu prevederile ar. 25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 sunt îndeplinite toate condițiile de deductibilitate a cheltuielilor prevăzute de lege:

- exista contract de administrare nr. 1/25.04.2017 , in forma scrisa, care conține descrierea activităților îndeplinite de către prestatorul de servicii (organizarea, conducerea si gestionarea producției de mobilier la punctul de lucru din YY, str. Olarilor, nr. 1), si contract de prestări servicii montaj;
- achizițiile de bunuri sau servicii au la bază facturi fiscale în original care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestatele organul fiscal);

- achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile pentru acest gen de cheltuieli Legea nr.227/2015 nu instituie obligativitatea justificării prestării efective a serviciilor prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

ptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale co-respunzătoare, așa cum se proceda conform vechiului cod fiscal (Legea nr.571/2003).

Temei legal:

„ART. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

(...) 13.(1) în aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

(...) k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

**2.2.5.2. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal în anul 2017, a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente autoturismelor, cheltuieli cu combustibilul, chiria aferentă autoturismelor în sumă totală de X lei**

Având în vedere argumentele prezentate la capitolul 2.2.1. punctul 2.2.1.1., solicită să se rețină următoarele:

-în cazul vehiculelor utilizate de agenții de vânzări, agenții de achiziții și agenții de service/montaj (care prestează servicii post vânzare contra cost) exercitarea dreptului de deducere se aplică conform regulilor generale de deducere, și nu este necesară prezentarea foi de parcurs a angajaților pentru a putea beneficia de deductibilitate integrală (utilizarea lor în scop personal al agenților fiind considerată negliabilă).

-pentru exercitarea dreptului de deducere integrală societatea trebuie să facă dovada că are în obiectul de activitate operațiuni care necesită agenții de vânzare, agenți de achiziții, agenți care asigură prestarea de servicii post vânzare și ca deține personal angajat care să gestioneze activitățile respective (aspect care se dovedește cu Fișa Postului din care rezultă atribuțiile de serviciu):

-societatea nu trebuie să dovedească folosirea exclusivă a vehiculelor în scopurile menționate la art.298 alin (3) lit. b) din Legea nr.227/2015 prin întocmirea de foi de parcurs (care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs);

-societatea are dreptul să-și exercite integral (100%) dreptul de deducere al cheltuielilor cu combustibilul, lubrifiantii, reparații, întreținere aferente vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și achiziții, prevăzute la art.298 alin (3) lit. b) din Legea nr.227/2015

**Motiv de nelegalitate nr. 3. Stabilirea TVA suplimentar prin creșterea bazei impozabile**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

Societatea petentă arată că în mod nelegal organul fiscal a considerat că, în perioada 01.12.2013-31.10.2019, societatea a înregistrat în evidența contabilă diverse cheltuieli, pentru care societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă totală de X lei din care:

- X lei reprezentând servicii facturate de diverse societăți (17 YYY SRL, YYY SRL, YY SRL, YYY SRL) și care nu au fost însoțite de documente care să justifice necesitatea efectuării acestora, și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile;

- X lei reprezentând achiziție de combustibili, piese schimb etc. pentru mijloacele de transport utilizate;

- X lei aferente bunurilor (materii prime și materiale) lipsă în gestiune, reprezentând stocuri degradate și neimputabile, pentru care se impune ajustarea.

**3.1. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în TVA nedeductibilă a sumei de X lei reprezentând servicii facturate de diverse societăți (YY Y SRL, YYY SRL, YYY SRL)**

Având în vedere argumentele menționate la:

- Capitolul 2.2, subcapitolul 2.2.1., subpunctul 2.2.1.2. (anul 2014) și Capitolul 2.4, subcapitolul 2.4.1. (anul 2016) din prezenta contestație, cu privire la Furnizorul 17 YYY SRL;

- Capitolul 2.2, subcapitolul 2.2.1., subpunctul 2.2.1.1. (anul 2014) din prezenta contestație, cu privire la Furnizorul YYY Srl;

- Capitolul 2.2, subcapitolul 2.2.2, (anul 2014) și Capitolul 2.3, subcapitolul 2.3.1. (anul 2015) și Capitolul 2.4, subcapitolul 2.4.2. (anul 2016) din prezenta contestație, cu privire la Furnizorul YYYY Srl.

coroborat cu art. 145 alin.2, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la data de 31.12.2015 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, și ținând cont de jurisprudența CJUE petenta solicită organului de soluționare a contestației să rețină ca ORICE persoană impozabilă (inclusiv societatea petentă) are dreptul de deducere a TVA dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- achizițiile de bunuri sau servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile (aspect demonstrat în capitolele anterioare cu privire la furnizorii YYYYSrl, YYSrl, Sc YY SRL)

și

- achizițiile de bunuri sau servicii au la bază facturi în original care cuprind toate informațiile prevăzute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal).

Pe cale de consecință, petenta a dedus în mod corect TVA în sumă de x lei reprezentând servicii facturate de diverse societăți (17 YYYY Srl, YYY, YYY).

Extras din Codul Fiscal (Legea nr. 571/2003) valabil până la 31.12.2015

*„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:"

Norme Cod fiscal:

„45. (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145- 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”

„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 livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Norme Cod fiscal:

„46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. 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.

(6) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal sau o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art. 155<sup>1</sup> alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.

ART.155 Facturarea (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și cod de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrat prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

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

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, ristumele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că s-a aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 330 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune."

Extras din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015) valabil după 01 Ianuarie 2016:

„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 achiziției-

lor 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;”

Norme Cod Fiscal:

„67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pântru 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.

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.

(3) Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care i au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. (A) în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocui iste factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură r ouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe cai ? să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a

facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat sică înlocuiește fac tura inițială. în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al dedai apei vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, (10) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persâana juridică neimpozabilă, obligată la plata la plata taxei în condițiile art. 307 alin. (2) - (4) și (6) și art. 308 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 din Codul fiscal ori o autofaktură emisă în conformitate cu prevederile art. 320 alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.

(...)(11) În aplicarea prevederilor art. 299 alin. (1) lit. c) și d) din Codul fiscal, prin actul constatator emis de organele vamale se înțelege documentul pentru regularizarea situației, emis inclusiv ca urmare a unui control vamal."

#### „ART. 319 - Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate fecturi 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:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

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

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 316](#) ale reprezentantului fiscal;

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;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar,



*exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;*

*j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

*k) În cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofaktură";*

*l) În cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;*

*m) În cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";*

*n) În cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";*

*o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;*

*p) În cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";*

*r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune."*

**3.2. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în TVA nedeductibilă a sumei de X lei reprezentând achiziție de combustibili, piese de schimb, etc. pentru mijloacele de transport utilizate**

Prin Raportul de Inspecție Fiscală petenta arată faptul că, în perioada verificată societatea YY SRL a înregistrat TVA deductibilă aferentă achiziției combustibili, piese schimb, pentru mijloacele de transport utilizate în sumă de X lei.

Din TVA în sumă de X lei a limitat dreptul de deducere cu suma de X lei.

Potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 298, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, controlul a constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală pentru o TVA în suma de X lei (X lei x50%).

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, pentru perioada verificată, organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de X lei conform prevederilor art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 298, alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere argumentele prezentate la capitolul 2.1. punctul 2.1.1. societatea are drept de deducere integrală al TVA în suma totală de X lei ținând cont de următoarele:

-vehiculele utilizate de agenții de vânzări și achiziții prevăzute la art. 298 alin (3) din Legea 227/2015 și art. 145<sup>1</sup> alin (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 se

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

considera prin lege ca fiind utilizate exclusiv pentru activitatea economica, nu sunt supuse limitării deducerii prevăzute la art. 298, și pentru a beneficia de deducere nu este necesară întocmirea foii de parcurs;

-societatea nu trebuie să dovedească folosirea exclusivă a vehiculelor în scopurile menționate la art.298 alin (3) lit. b) din Legea nr.227/2015 prin întocmirea de Foaie de parcurs;

-societatea are dreptul să-și exercite integral (100%) dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor de combustibil, lubrifiant!, reparații, întreținere aferente vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și achiziții, prevăzute la art.298 alin (3) Cod Fiscal, în conformitate cu Art 298 din Legea 227/2015.

Din interpretarea art. 145 alin.2, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la data de 31.12.2015 și art 299 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal aplicabil începând din ianuarie 2016, și ținând cont de jurisprudența CJUE rezultă că ORICE persoană impozabilă, inclusiv societatea petentă are dreptul de deducere a TVA-ului dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

-achizițiile de bunuri sau servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile (facturare fabricare + vânzare marfa + facturare prestări servicii cu plata post vânzare)

și

-achizițiile de bunuri sau servicii au la bază facturi în original sau bonuri fiscale care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile cerute de codul fiscal (aspect necontestat de organul fiscal).

**3.3. Aspecte de nelegalitate privind încadrarea în TVA nedeductibilă a sumei de X lei aferente bunurilor (materii prime și materiale) lipsă în gestiune reprezentând stocuri degradate și neimputabile**

Petenta consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea taxei pe valoare adăugată în valoare de X lei astfel:

ART. 148 din Legea nr 571/2003 Codul Fiscal aplicabil înainte de anul 2016  
*„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital(...)*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, în cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare et lise de organele judiciare;*

*(...)(10) în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:*

*a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;*

*b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice care include și consumul propriu comercial;

f) perisabilitate, în limitele stabilite prin lege;

g) casarea activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile. Conform principiului proportionalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

Art. 304 din Legea nr 227/2015 care prevede că:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(...) (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

[Norme metodologice](#) 78

„(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în

care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fara a se limita la aceste:

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate si pentru se face dovada distrugerii:

(11) Situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive, în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei. De asemenea, situațiile menționate la alin. (9) pot fi aplicate cumulativ; de exemplu, pentru un stoc de produse exista o pierdere datorată unor perisabilități, dar stocul respectiv poate fi distrus ca urmare a degradării calitative, ceea ce conduce la neajustarea taxei.

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător ca bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu considera suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectiva sa efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proportionalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

Petenta subliniază faptul că, nu se ajustează taxa deductibilă dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente - cazul societății și

- se face dovada ca bunurile au fost distruse - cazul petentei.

În anul 2016, societatea cu ocazia unei inventarieri a constatat că o parte din materia prima și din materiale (stocuri) este degradată calitativ și nu mai pot fi folosită în procesul de producție si s-a decis distrugerea acesteia. Comisia de inventariere desemnată care a identificat stocul de materii prime și materiale degradate calitativ a întocmit un proces verbal cu rezultatele inventarierii care conține descrierea motivelor pentru care este necesară scoaterea bunurilor din gestiune.

Pentru stocul degradat calitativ, s-a procedat la distrugerea bunurilor cu ajutorul unei comisii desemnate intern și s-a întocmit un proces verbal de declasare de bunuri materiale ce conținea descrierea bunurilor, precum și valoarea de achiziție. Acest proces verbal de declasare s-a înregistrat în contabilitate, așa cum rezulta din notele contabile puse la dispoziția organului fiscal.

În drept, isi întemeiază contestația pe următoarele texte legislative:

-art. 268, art. 269, art. 270, art. 272 din Legea nr. 207/2015 (Codul de procedură fiscală);

-punctele 1,2,3,5 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015;

-art. 91 alin. (1) și (2) din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

-art.21 alineatul (1), art. 21 alin. (2) litera d), art.21 alineatul (4) litera t) si litera m), art. 21 alineatul (4) litera t) pct.2 și pct 4, art. 145 alin.2, art.146, art. 145<sup>1</sup> alin (3) lit. b) si d), art.148 din Legea nr. 571/2003;

-art.25 alin. (3) lit.l) pct. 2 și pct.4, art.278 alin. (7), art. 298 alin. (3) lit. b) și d), art. 299, art. 304 din Legea nr.227/2015;

-pct. 49<sup>2</sup> din normele metodologice de aplicare;

-art. 2082 Codul Civil;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

-Legea locuinței nr. 114/1996;

-Celelalte prevederi legale menționate în cuprinsul prezentei contestații.

În sprijinul motivelor de fapt și de drept din contestație, se atașează următoarele dovezi în temeiul art.269 ali.1 lit.d din Codul de procedură fiscală:

-Anexa nr. 1: Tabel Centralizator alocare autovehicule aflate în folosința societății în 2013-2018;

-Anexa nr. 2: Furnizor YYYY SRL înscrisuri în probațiune

-Anexa nr. 3: Furnizor 17 YY SRL înscrisuri în probațiune

-Anexa nr. 4: Furnizor YYSRL înscrisuri în probațiune

-Anexa nr. 5: Furnizor YY SRL înscrisuri în probațiune și împuternicirea avocațială în original.

II. Societatea YY SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale și a avut ca obiect: taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2013-31.10.2019, impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2013-31.12.2017, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.12.2013- 31.10.2019 și impozit pe veniturile din alte surse pentru perioada 01.01.2016- 31.10.2019.

Inspekția fiscală a fost consemnată în registrul unic de control al societății seria A nr. 0738676, la poziția nr. 9/16.12.2019 și s-a efectuat în perioada 17.12 - 20.12.2019, 20.01 - 24.01.2020, 27.01 -31.01.2020, 03.02 - 07.02.2020, 23.03 - 26.03.2020, 31.08 - 04.09.2020, 07.09 - 11.09.2020, 14.09 - 17.09.2020.

În baza Deciziei de suspendare nr. 74 din 20.12.2019, inspekția a fost suspendată în perioada 23.12.2019-20.01.2020, iar în baza Decizie de suspendare 21/26.03.2020 de la data 27.03.2020 la data 31.08.2020.

Relevarea inspekției fiscale s-a efectuat începând cu data de 31.08.2020.

În perioada verificată, în baza documentelor de evidența contabilă puse la dispoziția organelor de control (balanțe de verificare, jurnale de vânzări, facturi de livrare), principalul obiect de activitate al societății este fabricarea de mobilă, aceasta fiind comercializată în magazinele proprii sub marca INTEGRA până în luna august 2016, iar ulterior a fost comercializată către alți clienți, principalul client al societății verificate fiind societatea IYY SRL (în perioada octombrie 2016 - iulie 2019 aproximativ 85% din total livrări).

Lucrările de mobilier au fost executate prin personalul propriu angajat (numărul mediu de angajați-8) al societății YYYY SRL, aceasta fiind specializată în principal în fabricarea de mobilă de bucătărie, iar anumite elemente (aparatura electrocasnică, canapele etc.) au fost achiziționate de la diverse societăți comerciale de profil din România (YY SRL, XX SRL etc.) sau din Uniunea Europeană (XXXGMBH), în vederea incorporării în mobilier și comercializarea către clienți.

Totodată, în perioada verificată, societatea a înregistrat și achiziții de bunuri de la societatea afiliată 17 XX SRL, constând în bunuri imobile, respectiv un număr de 7 apartamente, înregistrate în contabilitate în contul 371"Marfuri", din care, ulterior, șase au fost vândute unor persoane fizice, iar unul a fost vândut societății XXX SRL.

Potrivit Raportului de inspekție fiscală citat mai sus, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere, pentru perioada verificată, organele de inspekție fiscală au constatat următoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

### **Cu privire la impozitul pe profit**

1) Din verificarea efectuată privind condițiile de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, organele de inspecție au constatat că, cheltuielile cu achizițiile de servicii cu reparațiile, combustibilul utilizat de autoturismele folosite de aceasta precum și alte cheltuieli (asigurări, piese, etc) nu se încadrează la excepții, conform art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 2 din Legea nr. 571/2003, actualizată, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal, valabila până la 31.12.2015, pentru perioada 01.01.2013 -31.12.2015, și art. 25 alin. (3) lit. l) pct.2 din Legea nr. 227/2015 actualizată privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2017.

Tot din verificarea efectuată de organele de inspecție, a rezultat faptul că societatea a avut în folosință două autoturisme, respectiv un autoturism Volkswagen Polo cu numărul de înmatriculare XXX, închiriat de la societatea 17 XXX SRL și un autoturism Volkswagen Pasat cu numărul de înmatriculare XX, închiriat de la XX SRL și a avut în proprietate o autoutilitară - Opel combi cu număr de înmatriculare XXX.

Pentru acestea (atât cea din proprietatea societății, cât și cele utilizate în baza contractelor de închiriere), deși societatea nu face dovada că sunt utilizate, exclusiv, în folosul activității economice, aceasta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile achizițiile de servicii cu închirierea autoturismelor, reparațiile și combustibilul utilizat de acestea.

Aceste cheltuieli cu exploatarea mijloacelor de transport au fost consemnate în documente la modul general, nu s-au întocmit foi de parcurs, neputând fi atribuite unui anumit mijloc de transport.

În consecință, pentru perioada verificată, societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru suma de X lei ( X lei + X lei + X lei + X lei + X lei), din care X lei pentru anul 2013, reprezentând cheltuieli cu serviciile de întreținere, funcționare, închiriere, reparațiile, combustibil, piese de schimb și asigurări pentru mijloacele auto.

2) Ca urmare a verificării efectuate organele de inspecție au constatat și faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6281 „*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*” cheltuieli legate de servicii executate de terți, XXX SRL, 17 XXX SRL, XX SRL, XXSRL și XX SRL ce nu au legătură cu activitatea economică a societății în sumă de X lei( X lei + X lei+ X lei+X lei+ X lei).

a) servicii de intermediere comercială, promovare pe piață, fără a prezenta documente justificative (rapoarte, situații de lucrari). Aceste servicii au fost evidențiate în anul 2014 , an în care societatea a avut un singur client principal YY SRL fără să fie justificate cheltuielile de promovare, respectiv să încheie contracte în numele acesteia, suma acestora este în valoare de X lei iar furnizorul este societatea YYSRL;

b) prestări servicii marketing facturate de societateaYY SRL, în perioada 2015-2016, fără a prezenta un contract, sau alt document justificativ în sumă totală de X lei ;

c) servicii efectuate de societatea 17 YY SRL în sumă totală de X lei ( X lei + X lei), din care:

- în anul 2014, în sumă de X lei, amenajare hala Olarilor, finisaje interioare magazin din YYL-fără prezentarea unor contracte sau alte documente relevante pentru justificarea necesității și efectuării acestora, etc.

În fapt, pentru aceste servicii s-a prezentat organelor de inspecție un contract încheiat în 15.04.2016, care nu are legătură cu serviciile menționate mai sus, fără a prezenta alte documente justificative.

- în anul 2016, în sumă de X lei, conform facturilor nr. - anexa nr. 14, facturi neînsoțite însă și de documente justificative din care sa rezulte scopul achiziționării, necesitatea și efectuarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile (contracte, devize/situații de lucrări, rapoarte de activitate, procese verbale de recepție, etc.).

Societatea a prezentat în acest sens doar unele “*situații de lucrări*” (anexa nr. 13) în care apar înscrise ca fiind efectuate lucrări de finisaje interioare și instalații electrice, precum și achiziții de obiecte sanitare aferente apartamentelor, în număr de trei(3) și care au fost achiziționate tot de la aceeași societate, respectiv de la societatea 17 YY SRL.

Organele de inspecție menționează faptul că societatea verificată nu a pus la dispoziția controlului și alte documente referitoare la aceste servicii.

d) servicii montaj mobilier, facturate de către societatea YYSRL, în anul 2017, în sumă de X lei.

Referitor la aceste servicii, reprezentând “*onorariu conform contract*”, organele de inspecție menționează că în contractul prezentat nu este specificată valoarea onorariului, deși contractul este întocmit pentru perioada 01.05.2017 - 31.10.2017, societatea a înregistrat facturi ce figurează emise de această societate și în alte perioade ( ex. luna decembrie 2017).

e) Tot din verificare a rezultat faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu au legătură cu activitatea desfășurată de societate, servicii reprezentând abonament sala fitness, facturate de către societatea YY SRL, în perioada 2015-2017, în sumă totală de X lei .

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli efectuate în scopuri recreative nu sunt aferente în scopul realizării de venituri impozabile în scopul activității economice a societății.

De asemenea organele de inspecție menționează că societatea nu justifică cheltuielile cu serviciile facturate de furnizorii mai sus amintiți, în sumă totală de X lei, așa cum este prevăzut la art. 21, alin. (1), alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 19 (1), art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru perioada verificată, societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile prestate de terți .

3) Societatea a înregistrat în anul 2016, în contul 613 “*Cheltuieli cu asigurările*” cheltuieli cu asigurările nejustificate în sumă de X lei fara sa prezinte documente din care să rezulte dacă acestea au fost efectuate în scopul activității economice a societății.

De asemenea, organele de inspecție menționează că societatea nu justifică cheltuielile cu asigurările în sumă de X lei, cum este prevăzut la art. 25 alin.

(1), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Ca urmare a verificării efectuate, a mai rezultat că în anul 2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 303 "*Obiecte de inventar*" concomitent cu înregistrarea în contul 603 "cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", suma de X lei fără să prezinte documente justificative privind natura bunurilor intrate în gestiunea societății, darea în folosință a acestora. .

Au fost încălcate prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

5) În perioada 2015-2016, ca urmare a verificării efectuate, s-a constatat faptul ca societatea a înregistrat în evidența contabilă, în contul 658.08 "*Alte cheltuieli de exploatare*" cu explicația "*diminuare de stoc marfă*", suma de X lei , fără să prezinte însa documente justificative privind scăderea marfurilor din gestiunea societății.

Cu privire la aceste bunuri constatate lipsă, organele de control precizează faptul ca societatea nu a prezentat documente justificative prin care sa facă dovada ca acestea au fost imputate sau documente prin care sa faca dovada ca au fost încheiate contracte de asigurare, asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. c) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, pentru anul 2015 și conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, pentru anul 2016.

6) Din verificarea efectuată, a mai rezultat faptul că, în anul 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în contul 671 "*Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare*" în sumă de X lei și în contul 667 „*Cheltuieli privind sconturile acordate*” în sumă de X lei, fără să prezinte documente justificative în baza carora au fost înregistrate aceste cheltuieli.

În declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2016, societatea a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, rezultând astfel o diferență de cheltuieli nedeductibile stabilite de control în sumă de X lei.

Prin deducerea cheltuielilor în sumă de X lei, societatea a încălcat prevederile art.19 (1), art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația în detaliu este prezentată în anexa nr. 15.

7) Societatea a înregistrat în evidența contabilă, în perioada 2014-2016, cheltuieli cu dobanzile aferente creditelor acordate de asociați și cu diferențele de curs valutar aferente, în sumă de X lei, deși gradul de îndatorare a fost mai mare decât cel prevazut în legislație, respectiv trei (3).

Potrivit art. 23 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2014-2015 și art. 27 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2016-2017, cheltuielile cu dobanzile aferente împrumuturilor obținute de la entități nespecializate, înregistrate în contabilitate

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro



pe seama contului 666 "cheltuieli privind dobanzile" sunt deductibile limitat in functie de gradul de îndatorare.

Totodata, cheltuielile cu diferențele de curs valutar, înregistrate în contul 665 "Cheltuieli din diferente de curs valutar", care depasesc veniturile din diferente de curs valutar, respectiv pierderea rezultată din aceste operațiuni va fi tratată ca o cheltuială cu dobanzile.

Organele de inspecție precizează ca societatea a avut gradul de îndatorare mai mare de trei (3) iar în anul 2015 capital propriu a fost negativ.

În consecință, suma de x lei este nedeductibilă fiscal (Anexa 14).

Situația profitului și a impozitului pe profit în perioada verificată și recalcularea efectuată de echipa de inspecție se prezintă astfel:

Anul	Soc.. P.imp	Soc. Imp. Decl.	Ch.ned. Control	Dim. Pierd.	Pimp. Rec.	Imp.p Rec.	dif. control
2013	X	X	X	0	X	X	X
2014	-X	0	X	X	X		
2015	- X	0					
2016	X	X	X	X	X	X	X
2017	X	X	X	X	X	X	X
<b>TOTAL</b>	X	X	X	X	X	X	X

Din analiza celor prezentate de societate, echipa de inspecție face următoarele constatări:

1. Pentru anul fiscal 2013, s-a constatat faptul ca aceasta inregistreaza în evidența contabilă suma de X lei, pentru care nu a prezentat documente justificative prin care să faca dovada faptului ca aceasta se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 21 alin. 4) lit t) din Codul fiscal.

În stabilirea cheltuielilor nedeductibile, organele de inspectie fiscala au avut in vedere cheltuielile nedeductibile, declarate de societate prin declaratia anuala de impozit pe profit aferenta anului 2013.

Astfel, pentru anul fiscal 2013, control stabileste un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei ( X lei x 16%).

2. Aferent anului fiscal 2014, urmare controlului, au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei, pentru care societatea verificata nu indeplineste conditiile de deductibilitate fiscală, astfel:

a)Cheltuieli privind functionarea, întretinerea și reparațiile aferente autoturismelor în suma totala de x lei, conform art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal.

b)Cheltuieli inregistrate in contul 6281 "Alte Chelt. Cu Serv.Exec.De Terti", in suma totala de X lei, pentru care societatea nu prezinta documene justificative din care sa rezulte utilizarea acestor prestari de servicii in scopul activitatii economice a societatii in vederea inregistrarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

c) Societatea verificata a incadrat ca deductibila fiscal suma de X lei, reprezentand cheltuieli cu dobanzile cat si pierderea din diferente de curs valutar, conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, aferent anului fiscal 2014, controlul a procedat la diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu suma de X lei si a stabilit un profit

impozabil suplimentar de X lei ( X lei - X lei), pentru care potrivit prevederilor art. 17 și art. 19 din Codul fiscal s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

3. Aferent anului fiscal 2015, urmare controlului au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal în suma totala de X lei, pentru care societatea verificata nu indeplineste conditiile de deductibilitate fiscala, astfel:

a) Cheltuieli privind functionarea, intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor in suma totala de X lei, conform art. 21, alin. (4), lit. t) din Codul fiscal.

b) Cheltuieli inregistrate in contul 6281 "*Alte Chelt. Cu Serv.Exec.De Terti*", in suma totala de X lei, pentru care societatea nu prezinta documente justificative din care sa rezulte utilizarea acestor prestari de servicii in scopul activitatii economice a societatii in vederea inregistrarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

c) Cheltuieli inregistrate in contul 603 "*cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*", in suma total de X lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative pentru inregistrarea acestora, fiind incalcate prevederile art. 21 din Codul fiscal.

d) Cheltuieli inregistrate in contul 658.08 "*alte cheltuieli de exploatare*" cu explicatia "*diminuare de stoc marfa*", in suma totala de X lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative pentru scaderea marfurilor din gestiunea societatii, fiind incalcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

e) Societatea verificata a incadrat ca deductibila fiscal suma de X lei, reprezentand cheltuieli cu dobanzile cat si pierderea din diferente de curs valutar, conform prevederilor art. 23 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, aferent anului fiscal 2015, echipa de inspectie fiscală a procedat la diminuarea pierderii fiscale declarate de societate cu suma de X lei si a stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei , pentru care potrivit prevederilor art. 17 si art. 19 din Codul fiscal s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei.

4. Aferent anului fiscal 2016, urmare controlului au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de X lei, pentru care societatea verificata nu indeplineste conditiile de deductibilitate fiscala, astfel:

a) Diminuarea pierderii fiscale aferenta anilor 2014 si 2015, de la suma de X lei la 0 lei, pierdere ce a fost preluata in declaratia anuala de impozit pe profit aferenta anului 2016, fapt pentru care societatea nu mai are pierdere fiscala de recuperat din anii precedenti ca urmare a prezentului control si nu se mai incadreaza in prevederile art. 31 alin. (1) din nLegea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Cheltuieli privind functionarea, intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor in suma totala de X lei, conform art. 25, alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

c) Cheltuieli inregistrate in contul 6281 "*Alte Chelt. Cu Serv.Exec.De Terti*", in suma totala de X lei, pentru care societatea nu prezinta documene justificative din care sa rezulte utilizarea acestor prestari de servicii in scopul activitatii economice a societatii in vederea inregistrarii de venituri impozabile,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

fiind incalcate prevederile art. 25, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

d) Cheltuieli inregistrate in contul 658.08 *“alte cheltuieli de exploatare”* cu explicatia *“diminuare de stoc marfa”*, in suma totala de X lei, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative pentru scaderea marfurilor din gestiunea societatii, fiind incalcate prevederile art. 25 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

e) Societatea verificata a incadrat ca deductibila fiscal suma de X lei, reprezentand cheltuieli cu dobanzile cat si pierderea din diferente de curs valutar, conform prevederilor art. 27 alin. (1) din Codul fiscal.

f) Cheltuieli inregistrate in evidenta contabila, in suma totala de X lei, din care suma de X lei inregistrata in contul 671 *“Cheltuieli privind calamit.si alte even.extraord.”* si suma de X lei in contul 667 *„Cheltuieli privind sconturile acordate”*, fara sa prezinte documente justificative in baza carora au fost inregistrate aceste cheltuieli, fiind incalcate prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5. Aferent anului fiscal 2017, urmare controlului au fost constatate cheltuieli nedeductibile fiscal in suma totala de X lei, pentru care societatea verificata nu indeplineste conditiile de deductibilitate fiscala, astfel:

a) Cheltuieli privind functionarea, intretinerea si reparatiile aferente autoturismelor in suma totala de X lei, conform art. 25, alin. (3), lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Cheltuieli inregistrate in contul 6281 *“Alte Chelt. Cu Serv.Exec.De Terti”*, in suma totala de X lei, pentru care societatea nu prezinta documente justificative din care sa rezulte utilizarea acestor prestari de servicii in scopul activitatii economice a societatii in vederea inregistrarii de venituri impozabile, fiind incalcate prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Baza impozabilă stabilită suplimentar de echipa de inspecție este în sumă de X lei, după acoperirea pierderii fiscale în sumă de X lei aferentă anilor 2014 și 2015, rămâne diferența de profit impozabil în sumă de XX lei fiscale, căreia îi corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei.

În drept, au fost încălcate următoarele prevederi legale:

Pentru perioada 2013-2015, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare:

- art. 21 alin. 4 lit. t ) și m) :

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*“t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.*

*(...)m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

- art. 19 alin. (1) :

*“Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.”*

-art. 21 alin. 1 *“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”*

-art. 23 cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile

-art. 17 Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.

-art. 21 alin. 4 lit. c)

*“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile.....c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activeleor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradaten neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;...”*

Pentru perioada 2016-2017, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare:

-art. 25 alin. 3 lit. l)

*“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”*

-art. 25 alin. 1 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.”*

-art. 19 alin. 1

*“(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. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

-art. 17 Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%.

-art. 11 alin. 1

*“La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.”*

*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”*

Organele de inspecție precizează că, începând cu data de 01.01.2018, societatea este înregistrată în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, așa cum e definită de prevederile art. 47 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

## **Cu privire la TVA**

### **Analiza TVA deductibilă**

În perioada verificată, respectiv 01.12.2013-31.10.2019, societatea a declarat prin deconturi o TVA deductibilă în sumă totală de X lei.

În această perioadă, TVA deductibilă provine în principal din achiziții de materii prime, achiziții de bunuri și servicii pentru amenajare spațiilor de producție, depozitare și comercializare mobilă, utilități, management, achiziții de servicii - închiriere spații de producție și de depozitare de la societăți comerciale care au depus la organul fiscal notificări privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, achiziții de imobile (apartamente), mijloace fixe necesare desfășurării activității etc.

1. În perioada supusă verificării societatea a înregistrat în evidența contabilă diverse cheltuieli, reprezentând prestări servicii în suma totală de X lei, pentru care societatea a dedus o TVA în sumă de X lei, servicii facturate de diverse societăți (17 YY SRL, YY SRL, YY SRL, YY SRL) (anexa nr. 5) și care nu au fost însoțite de documente care să justifice necesitatea efectuării acestora, și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la acest aspect, au fost solicitate lamuriri reprezentantului legal al societății. Dl. YY, în calitate de administrator, la întrebările nr. 8, 17 și 18 din Nota explicativă din data de 14.09.2020 (Anexa nr. 13) privind justificarea înregistrării în perioada verificată de cheltuieli cu aceste servicii, au fost solicitate documente justificative (Situatii de lucrări/Devize/ Comenzi), iar acesta a precizat următoarele:

- la întrebarea nr. 8, referitor la posibilitatea de a justifica *“necesitatea lucrărilor de amenajare ce figurează a fi facturate de către societatea 17 YY SRL cu factura nr. 17MC09/103/03.12.2014 (Amenajare hala Olarilor), cu factura nr. 17MC09/102/03.12.2014 (YY2), precum și amenajările ce figurează a fi efectuate în anul 2016 la ap. 10, 11, 12 de pe Str. Debussy”*, reprezentantul legal al societății răspunde: *“Anexam alăturat: contract de antrepriza lucrări, facturi și situația de lucrări.”*

Societatea a anexat la Nota explicativă un Contract de antrepriza încheiat în 15.04.2016, care nu are legătură cu serviciile facturate în 2014.

De asemenea, în timpul controlului, au fost solicitate astfel de documente justificative din care să rezulte scopul achiziționării, necesitatea și efectuarea propriu-zisă a serviciilor respective (contracte, situații de lucrări etc.), societatea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

a prezentat în acest sens doar unele “*situații de lucrări*” (anexa nr. 13) în care apar înscrise ca fiind efectuate lucrări de finisaje interioare și instalații electrice, precum și achiziții de obiecte sanitare pentru 3 apartamente care au fost achiziționate tot de la aceeași societate, respectiv de la societatea afiliată YY SRL.

Organele de inspecție menționează că societatea verificată nu a pus la dispoziția controlului și alte documente referitoare la aceste servicii din care să rezulte obiectul la care se referă (imobilul, perioada, termen de efectuare al acestora etc.), iar din situațiile de lucrări prezentate nu rezulta aceste aspecte.

- la întrebările nr. 17 și 18, referitor la serviciile facturate de YYSRL și YYSRL, reprezentantul legal al societății răspunde la întrebarea nr. 17: “*Anexăm alăturat Contractul de prestări servicii intermediere vânzări și fișa analitică parteneri.*”, respectiv “*Anexam alăturat fișa analitică parteneri*” ca și răspuns la întrebarea nr. 18.

Deși organele de inspecție fiscală au solicitat justificarea acestor servicii facturate de YY SRL și YYSRL, societatea verificată nu a putut să pună la dispoziția controlului documentele care să justifice necesitatea efectuării acestor servicii în scopul realizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prestările de servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare, acceptate de beneficiar, pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate.

De asemenea, societatea verificată nu a prezentat controlului documente justificative prin care să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății (facturi emise către clienții societății verificate având ca obiect refacturarea acestor prestări servicii), fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a constatat că TVA dedusă de societate în sumă de X lei nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală, prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de până la 31.12.2015 și art. 281 alin. (7) și 294 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada de după 01.01.2016.

2. În perioada verificată societatea YYSRL a înregistrat TVA deductibilă aferentă achiziției de combustibili, piese schimb etc. (anexa nr. 4), pentru mijloacele de transport utilizate în sumă de X lei.

Din TVA în suma de X lei, societatea a limitat dreptul de deducere cu suma de x lei.

Potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală pentru o TVA în suma de X lei (X lei x 50%).

Organele de control au stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de X lei conform prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 298 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Din analiza documentelor financiar contabile prezentate de societate, organele de control au constatat faptul că în perioada 2015 -2019, societatea a înregistrat în evidența contabilă lipsă în gestiune în sumă totală de X lei, astfel:

- materii prime in suma totala de X lei (din care in anul 2015 sumă de X lei și în anul 2019 suma de X lei);

- materiale consumabile in suma de X lei (din care in anul 2015 suma de X lei, în anul 2016 suma de X lei și în anul 2019 suma de X lei).

Societatea nu a prezentat inventarierea tuturor elementelor de activ si pasiv pe care le deține, pe întreaga perioadă verificată, respectiv perioada 01.12.2013- 31.10.2019, prezentand o inventariere factica doar la data de 31.12.2019, rezultand diferente între stocurile inregistrate în evidenta contabilă si inventarierea factica a acestora.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost solicitate lămuriri reprezentantului societății, care la întrebarea nr. 3 din Nota explicativă dată in data de 14.09.2020 (anexa nr. 13), privind justificarea diferentelor la materii prime si materiale, raspunde „*ca stocul de materii prime, în valoare de X lei și stocul de materiale consumabile în valoare de X lei, preluat de la societatea 17 YYYY SRL in data de 01.03.2018, reprezinta stocuri degradate si neimputabile.*”

Din verificarea documentelor financiar contabile, cat si din raspunsul dat la Nota explicativa de catre reprezentantul societatii, rezultă ca aceasta nu detine documente care sa justifice lipsa bunurilor din gestiune in valoare totala de X lei (materii prime in valoare de X lei si materiale in valoare de X lei), nefiind aplicabile prevederile art. 140, alin. (1) si art. 148 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 304 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, si a pct. 78 alin.6 lit. a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015.

Față de cele expuse anterior, s-a impus ajustarea TVA dedusă initial aferenta bunurilor lipsa, in conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de pana la 31.12.2015, si art. 304, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada de dupa 01.01.2016, si a pct. 78 alin.6, lit. a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, conform carora:

*“(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:*

*a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”*

Având in vedere aspectele mentionate mai sus, organele de inspecție au constatat faptul ca societatea nu indeplineste conditiile de deductibilitate pentru TVA in suma totala de X lei, aferenta bunurilor (materii prime si materiale), in suma totala de X lei, astfel:

- aferent anului 2015:

- materii prime X lei

- materiale auxiliare X lei

- Total: X

- aferent anului 2016

- materiale auxiliare X lei
- aferent anului 2019:
  - materii prime X lei
  - materiale auxiliare X lei
- Total: X lei x 19% = X lei

Astfel, aferent perioadei verificate, organele de inspecție au constatat ca societatea nu a procedat la ajustarea TVA, aceștia au stabilit o TVA suplimentară în sumă de X lei, potrivit prevederilor art. 140 alin. (1) și art. 148 alin. (1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile pct. 53 (i) HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, precum și art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și a pct. 78 alin.6, lit. a) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015.

În consecință, organele de inspecție au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală pentru o TVA în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei), aferenta deficientelor descrise mai sus pe larg (prezentate în anexa nr. 8).

Recapitulație privind TVA deductibilă aferentă perioadei 01.12.2013-31.10.2019

- TVA deductibilă declarată de societate ..... X lei
- din care taxare inversă ..... X lei
- TVA nedeductibilă stabilită de control ..... X lei
- TVA deductibilă stabilită de control ..... X lei

Situația TVA deductibilă este detaliată în anexa nr. 3.

#### Analiză TVA colectată

În perioada verificată societatea a realizat operațiuni impozabile din vânzarea de seturi sau corpuri de mobilier, aparatură electrocasnică, diverse accesorii (piese de iluminat, saltele etc.), apartamente (dintre care 6 către persoane fizice și unul către YYY SRL), atât către persoane fizice, cât și către persoane juridice atât de pe teritoriul național și din spațiul comunitar.

1) Urmare a Raportului VIES, editat la data de 30.12.2019 (anexa nr. 5 la dosarul acțiunii de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au constatat în cuprinsul raportului unele "Livrrari romanesti suspecte" în perioada 02.2019 - 03.2019 către partenerul intracomunitar YYYY Ungaria, în sumă totală de X lei și TVA în sumă de X, eroarea generată datorându-se faptului că "In perioada indicata codul de TVA a fost invalidat temporar".

Din verificarea documentelor contabile, s-a constatat faptul că, în perioada 02.2019 - 03.2019, societatea YYY SRL a emis 3 facturi către partenerul intracomunitar (anexa nr. 7), fiind facturate obiecte de mobilier.

Referitor la acest aspect, au fost solicitate lamuriri reprezentantului legal al societății. Dl. YYY, în calitate de administrator, a răspuns la întrebarea nr. 7 că "Nu deținem documente care să ateste că partenerul X a avut cod TVA valid și a fost înscris în VIES."

Având în vedere cele menționate mai sus, respectiv faptul că societatea verificată a efectuat livrări intracomunitare către partenerul YYYY fără ca acesta să dețină un cod de TVA valid, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar colectat în sumă totală de X lei, fiind încălcate prevederile art. 294,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro



alin. (2), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, conform caruia:

*“2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru”*

2) Din analiza datelor contabile privind înregistrarea și declararea taxei pe valoarea adăugată în jurnalele de cumpărări/vânzări și balanțele de verificare, respectiv a sumelor declarate prin Decontul de TVA cod 300, s-au constatat inadvertente la TVA colectată în lunile februarie, mai 2015, ianuarie 2016 și aprilie 2017, în sensul că sumele declarate prin Deconturile de TVA au fost mai mici decât sumele înscrise în evidența contabilă (jurnalele de vânzări, contul 4427 din balanțele de verificare) - (anexa nr. 6 și nr. 3).

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar colectat în sumă totală de X lei, diferența dintre suma totală înregistrată în jurnalele de vânzări și suma declarată prin decontul de tva, pentru perioada 2014-2019.

Prin declararea eronată a sumelor au fost încălcate prevederile art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art. 323 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

*“(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Astfel, aferent perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată suplimentar în suma de X (X lei + X lei), situația în detaliu este prezentată în anexa nr. 8.

Recapitulativ privind TVA colectată aferentă perioadei 01.12.2013 - 31.10.2019:

- TVA colectată declarată de societate	X lei
- din care taxare inversă	X lei
- TVA colectată suplimentar de control	X lei
- TVA colectată stabilită de control	X lei

### **Cu privire la impozit pe veniturile din alte surse**

Din documentele puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă a societății YYSRL la data de 31.10.2019, contul 542 “Avansuri de Trezorerie” are un sold debitor în suma de x lei, acesta provine din avansuri ridicate și nedecontate de către administratorul societății, în perioada 01.03.2018 - 31.10.2019, și rămân în sold până la data încheierii inspecției fiscale, fără ca aceasta să prezinte documente justificative care stau la baza acordării avansurilor respective.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

Totodata, la data de 31.10.2019, organele de inspecție au constatat că, contul 4551 “ Acționari/asociați - Conturi curente” are un sold debitor în sumă totală de X lei, din care X lei provine din “restituirea” sumelor către administratorul societății, d-lui YY, care exced creditarea societății de către acesta, iar suma de X lei reprezintă restituire creditare societate YY SRL și care a fost înregistrată eronat în contul 4551, în condițiile în care creditările societății verificate de către societatea afiliată YY SRL au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 4511 “Decontări între entitățile afiliate”.

Deoarece societatea nu justifică ce reprezintă aceste restituiri, organele de inspecție fiscală au considerat suma de X lei ca fiind venituri nete ale asociaților/administratorilor societății și au procedat la determinarea veniturilor brute, ca baza impozabilă, la suma de X lei (X lei : 90%) și stabilirea suplimentară a unui impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei (X lei x 10%), potrivit prevederilor art. 114 alin. (2) lit. h) și ale art. 115 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. (anexa nr. 18).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. F-YY/24.09.2020**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY/24.09.2020, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând:

- |  |        |
|--|--------|
| - impozit pe profit                    | X lei; |
| - TVA                                  | X lei; |
| - impozit pe veniturile din alte surse | X lei. |

**Impozitul pe profit** în sumă de X lei a fost stabilit pentru o bază impozabilă suplimentară în cuantum de X lei, stabilită după cum urmează:

- cheltuieli nedeductibile aferente achizițiilor/serviciilor de închiriere, reparații, pieselor de schimb și asigurărilor = X lei, din care pentru anul 2013= X lei;

- cheltuieli nedeductibile servicii fără documente justificative = X lei;  
- cheltuieli nedeductibile contabilizate în contul 603 = X lei;  
- cheltuieli nedeductibile, lipsă inventar, contabilizate în contul 658=X lei;  
- cheltuieli nedeductibile contabilizate în contul 671 = X lei;  
- cheltuieli cu dobânzile cât și pierderea din diferențe de curs valutar în sumă de X lei

Societatea YY SRL nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru baza impozabilă în sumă de X lei, respectiv pentru următoarele:

- cheltuieli cu dobânzile cât și pierderea din diferențe de curs valutar în sumă de X lei;  
- cheltuieli efectuate în scopuri recreative în sumă de X lei;

- cheltuieli nedeductibile contabilizate în contul 603 = X lei;
- cheltuieli nedeductibile, lipsă inventar, contabilizate în contul 658 = X lei;
- cheltuieli nedeductibile contabilizate în contul 671 = X lei.

**Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** este în sumă de X lei.

Societatea YYYY SRL nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru TVA în sumă de X lei, din care:

- X lei reprezintă livrări intracomunitare efectuate către partenerul YYY din Ungaria, în sumă totală de X lei fără ca acesta din urmă să dețină un cod de TVA valid;
- X lei reprezintă diferență stabilită între jurnalele de TVA și deconturile de TVA, cu privire la TVA colectată.

Pentru **impozitul pe veniturile din alte surse** în sumă de X lei, petenta nu a prezentat motive de fapt și de drept.

**III.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei cauza supusă soluționării este dacă DGRFP YYY se poate pronunța pe fond pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

În fapt, societatea YYY SRL nu a prezentat motivele de fapt și de drept pentru:

- impozitul pe profit în sumă de X lei aferent unei baze impozabile în sumă de X lei;
- TVA în sumă totală de X lei, din care X lei aferentă livrărilor intracomunitare către partenerul YYYFT fără ca acesta să dețină un cod de TVA valid și X lei diferența dintre suma totală înregistrată în jurnalele de vânzări și suma declarată prin decontul de tva, pentru perioada 2014-2019;
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei.

Prin adresa nr. YYY 24494/08.02.2021/7956/10.02.2021, D.G.R.F.P. YYY, prin Serviciul Soluționare Contestații, în temeiul pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, a solicitat A.J.F.P. YY, completarea Referatului cu propuneri de soluționare a contestației prin care să-și exprime punctul de vedere față de baza impozabilă aferentă impozitului pe profit stabilit suplimentar, pentru care petenta nu prezintă niciun motiv de fapt și de drept în contestația depusă.

Raspunsul a fost primit prin Adresa nr. YYY 4231/24.02.2021 prin care se menționează ca petenta nu prezintă motive de fapt și de drept pentru suma de X lei și suma de X lei reprezintă pierdere fiscală înregistrată de aceasta.

Cu privire la impozitul pe profit în sumă de X lei, acesta provine din cheltuieli nedeductibile, astfel:

a) În perioada 2014 - 2016, petenta a înregistrat în evidența contabilă dobânzi și diferențe de curs valutar aferente creditelor acordate de asociați fără să țină seama de gradul de îndatorare, acesta a fost mai mare decât 3, în sumă totală de X lei X. Impozitul pe profit calculat suplimentar este în sumă de X lei ;

b) În anul 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X lei ( cont 612 - X lei, cont 613 - X lei, cont 635.01 - X), în baza

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

facturilor ce figurează a fi emise de către societatea YYY SRL, reprezentând abonament sală fitness.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli efectuate în scopuri recreative nu sunt aferente în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul activității economice a societății.

În declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2015, societatea a declarat cheltuieli nedeductibile în suma de X lei, rezultând astfel o diferență de cheltuieli nedeductibile stabilite de control în sumă de X lei. Impozitul pe profit calculat suplimentar este în sumă de X lei ;

c) În anul 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă de X lei în contul 303 "*Obiecte de inventar*" concomitent cu înregistrarea în contul 603 "*Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar*", fără să prezinte documente justificative privind natura bunurilor intrate în gestiunea societății, darea în folosință a acestora. Impozitul pe profit calculat suplimentar este în sumă de în sumă de X lei (X lei x 16%);

d) În anul 2016, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X lei, reprezentând cheltuieli înregistrate de societate în contul 671 "*Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare*" în sumă de X lei și în contul 667 „*Cheltuieli privind sconturile acordate*” în sumă de X lei, fără să aibă la bază documente justificative în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli;

În declarația anuală privind impozitul pe profit aferentă anului 2016, societatea a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, rezultând astfel o diferență de cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei . Impozitul pe profit calculat suplimentar este în sumă de X lei ;

e) Petenta a dedus cheltuieli în anul 2016, în sumă de X lei cu explicația "diminuare de stoc marfă", fără să prezinte însă documente justificative privind scăderea mărfurilor din gestiunea societății (liste de inventariere, mod de calcul perisabilități etc.) Impozitul pe profit calculat suplimentar este în sumă de în sumă de X lei .

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, aceasta provine din:

a)-livrări intracomunitare efectuate către partenerul YY KFT din Ungaria în perioada 02.2019 -03.2019, în sumă totală de X lei fără ca acesta din urmă să dețină un cod de TVA valid, TVA suplimentară colectată a fost în sumă totală de X lei și

b)-inadvertențe la TVA colectată în lunile februarie, mai 2015, ianuarie 2016 și aprilie 2017, în sensul că sumele declarate prin deconturile de TVA (cod 300) au fost mai mici decât sumele înscrise în evidența contabilă (jurnalele de vânzări, contul 4427 din bilanțurile de verificare), astfel TVA suplimentară colectată este în sumă totală de X lei.

Cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de X lei, aceasta provine din:

- avansuri ridicate și nedecontate de către administratorul societății petente, în perioada 01.03.2018 - 31.10.2019, rămase în soldul debitor al contului 542 "*Avansuri de trezorerie*" în sumă de X lei, fără ca acesta să prezinte documente justificative care stau la baza acordării avansurilor respective;

- soldul debitor al contului 4551 „Acționari/asociați - Conturi curente” în sumă totală de X lei, din care X lei „restituirea” sumelor către administratorul petentei, dl. X, care exced creditarea societății de către acesta, iar suma de X lei reprezintă restituire creditare YY SRL și care a fost înregistrată eronat în contul 4551, în condițiile în care creditările societății verificate de către societatea afiliată YY SRL au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 4511 „Decontări între entitățile afiliate”.

Suma de X lei reprezintă venitul net al asociaților/ administratorilor societății, s-a procedat la determinarea venitului brut, ca baza impozabilă, aceasta este în sumă de X lei și stabilirea suplimentară a unui impozit pe veniturile din alte surse în suma de X lei X.

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

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„11.1. Constația poate fi respinsă ca: [...]*

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

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

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

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

**„ART. 276 Soluționarea contestației**

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

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

*„Art. 249 Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ....este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 al. 1 din Codul de procedură fiscală...”*

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de *respingere a contestației ca nemotivată*.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de societatea YYY SRL pentru:

- impozitul pe profit în sumă de X lei;
- TVA în sumă de X lei;
- impozit pe veniturile din alte surse în sumă de X lei.

### III.2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent bazei impozabile în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei

III.2.1. În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de X lei, cauza supusa solutionarii este daca era prescris dreptul organului fiscal de a verifica obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit datorat de societate pentru anul 2013, in conditiile în care termenul de prescriptie incepe sa curga incepand cu data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a născut creanta fiscală, respectiv de la data de 01.01.2014.

În fapt, în urma verificării efectuate de inspectia fiscală asupra documentelor justificative înregistrate de către societatea YYY SRL și avute în vedere la calculul rezultatului fiscal au fost constatate suplimentar aspecte cu implicații asupra calculului rezultatului fiscal stabilit pentru perioada 01.12.2013 - 31.12.2013, s-a constatat faptul ca societatea înregistrează în evidenta contabilă suma de X lei, pentru care nu a prezentat documente justificative prin care sa faca dovada faptului ca aceasta se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 21 alin. 4) lit t) din Codul fiscal.

În stabilirea cheltuielilor nedeductibile, organele de inspectie fiscală au avut în vedere cheltuielile nedeductibile, declarate de societate prin declaratia anuala de impozit pe profit aferenta anului 2013.

Astfel, pentru anul fiscal 2013 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de X lei.

Petenta susține ca dreptul organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2013 este prescris, termenul de prescripție începând astfel să curgă de la 01.01.2014.

În drept, potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

(2) *Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control.[...].”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **04.07.2019**, înscrisă în Registrul Unic de Control seria A nr. 0738676 la poziția nr. 9/16.12.2019

Totodată, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit se constată că aceasta este în stransă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.



Totodată, conform **Deciziei nr. 21/2020** pronunțată de Inalta Curte de Casație și Justiție privind examinarea sesizării formulate de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov cu privire la următoarea problemă de drept: "Care este momentul de la care se calculează termenul de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar?"

„, **50.** Potrivit dispozițiilor art. 91 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

**51.** În ceea ce privește momentul de la care curge termenul de prescripție, art. 91 alin. (2) din Codul de procedură fiscală prevede că **termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**52.** Potrivit art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, iar alin. (2) prevede că, potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

**53.** Rezultă din aceste dispoziții legale că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc, dacă legea nu prevede altfel, în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(...) **58.** Conform art. 23 din Codul de procedură fiscală, baza de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se constituie potrivit legii, așadar, conform dispozițiilor legale care reglementează baza de impunere.

**59.** Noțiunea de "bază de impunere" nu este definită de Codul de procedură fiscală sau de Codul fiscal, astfel că, având în vedere că obligația fiscală privește impozitul pe profit, trebuie avute în vedere dispozițiile Codului fiscal care reglementează profitul impozabil, acesta constituind "baza de impunere", și calculul impozitului pe profit.

**60.** Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

**61.** Conform alin. (6) al aceluiași articol, în scopul determinării profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, potrivit alin. (1), precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora.

**62.** Anul fiscal este definit de art. 16 alin. (1) din Codul fiscal ca anul calendaristic (prin excepție, de la data de 1.01.2014, contribuabilul care a optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic putea opta ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar), iar, potrivit art. 17, cota de impozit pe profit se aplică asupra profitului impozabil.

**63.** Baza de impunere, reprezentată de profitul impozabil, se calculează, așadar, ca diferență între veniturile impozabile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora dintr-un an fiscal, iar determinarea

profitului impozabil se realizează pe baza tuturor înregistrărilor privind aceste venituri și cheltuieli, contribuabilul fiind obligat la evidențierea acestora în registrele de evidență fiscală.

**64.** Așadar, ceea ce prezintă relevanță pentru baza de impunere este faptul că aceasta se constituie în concret prin realizarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor în scopul realizării veniturilor, ca urmare a operațiunilor derulate în cursul anului fiscal. Rezultă că baza de impunere reprezentată de profitul impozabil se constituie, în concret, prin încasarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor, exclusiv pe parcursul anului fiscal în care acestea sunt realizate, din prima până în ultima zi a acestuia.

**65.** "Momentul" constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit.

**66.** Pe cale de consecință, potrivit aceleiași dispoziții, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Conform art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale curge, potrivit art. 91 alin. (2) din același act normativ, de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

**67.** În literatura juridică de specialitate s-a arătat faptul că, prin cele două alineate ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, legiuitorul a reglementat nașterea a două drepturi distincte. Astfel, la alin. (1) legiuitorul a reglementat momentul nașterii dreptului de creanță fiscală și a obligației corelative, iar la alin. (2) este reglementat momentul nașterii unui alt drept, respectiv dreptul organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală.

<sup>6</sup> A se vedea T. Anghel, "Nașterea creanței fiscale - Partea I", în Revista Română de Drept al Afacerilor, nr. 6/2017, p. 100-102, precum și doctrina la care se face referire (I. Cojocarii, "Dreptul fiscal și obligațiunea de impozit - Teza pentru doctorat în științe politico-economice", Universitatea București, Facultatea de drept, p. 160).

**68.** Altfel spus, există o distincție între noțiunea de naștere a creanței fiscale și noțiunea de stabilire a creanței fiscale. S-a arătat că, odată născută creanța fiscală, organul fiscal este în drept să procedeze la stabilirea sa; cu toate acestea, exercitarea, de către organul fiscal, a dreptului de a stabili creanța fiscală din chiar momentul nașterii dreptului de creanță fiscală are o relevanță mai degrabă teoretică, raportat la caracterul sistemului fiscal românesc de a fi un sistem declarativ, bazat pe declarația de impunere a contribuabilului, întrucât legiuitorul a prevăzut că stabilirea este o acțiune pe care o îndeplinește mai întâi contribuabilul până la un anumit termen.

**69.** Ca urmare, creanța fiscală nu ia naștere prin declarația de impunere; aceasta din urmă este doar un act care constată existența și întinderea bazei de impunere, precum și a dreptului de creanță fiscală generat de aceasta, potrivit dispozițiilor de drept fiscal material. Altfel spus, declarația de impunere este un act declarativ al unei creanțe care exista deja, în puterea legii.

**70.** Constituirea bazei de impunere nu are loc la data la care contribuabilul este obligat să depună declarațiile fiscale prevăzute de lege, în concret, potrivit celei de a doua orientări jurisprudențiale, momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit sau data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale.

**71.** Conform art. 34 din Codul fiscal, declararea și plata impozitului pe profit, cu anumite excepții, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I-III, iar definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 din același cod, care prevede obligația contribuabilului să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu anumite excepții expres prevăzute.

**72.** Dispozițiile art. 16, 19 din Codul fiscal și art. 23, 91 din Codul de procedură fiscală, care, coroborate, trimit la constituirea bazei de impunere care generează creanța fiscală, nu fac referire la momentul depunerii declarației fiscale de impunere și nu conduc la concluzia că baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o declară prin declarație anuală de impozit pe profit. De asemenea, efectuarea inspecției fiscale, reglementată de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai ulterior termenului prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente nu conduce la această concluzie.

**73.** Inspecția fiscală are ca obiect, potrivit art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, iar art. 98 alin. (1) din același cod prevede că "Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale".

**74.** Or, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, reglementat de dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, care are loc la momentul constituirii bazei de impunere care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

**75.** Cea de a doua interpretare jurisprudențială nu distinge între constituirea bazei de impunere și declararea acesteia și nu ține seama de modalitatea de realizare a profitului impozabil. Reglementarea unui termen pentru îndeplinirea de către contribuabil a obligației fiscale privind depunerea declarației anuale de impozit pe profit nu conduce la concluzia că s-a prevăzut o excepție de la momentul constituirii bazei de impunere reprezentate de profitul impozabil.

**76.** Declarația fiscală nu constituie baza de impunere, ci aceasta trebuie depusă tocmai ca urmare a faptului că a fost deja constituită o bază de impunere în anul fiscal anterior, care a dat naștere dreptului de creanță fiscală și obligației fiscale corelative.

**77.** Depunerea declarației anuale de impozit pe profit este o obligație care revine contribuabilului în temeiul dispozițiilor art. 35 din Codul fiscal și se circumscribe unui raport de drept procedural fiscal ce cuprinde, potrivit art. 16 din Codul

de procedură fiscală, drepturile și obligațiile care revin părților pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal, reprezentat de dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă generate de profitul impozabil constituit potrivit art. 16 din Codul fiscal.

**78.** În plus, dacă legiuitorul ar fi vrut ca dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale să curgă de la data expirării termenului de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, ar fi prevăzut expres aceasta, astfel cum, de altfel, era reglementat de Ordonanța Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/1999, cu modificările și completările ulterioare, abrogată prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003.

**79.** Potrivit art. 21 lit. a) din acest normativ, "Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă; (...)", fiind prevăzut, astfel, în mod expres, că termenul de prescripție curge de la data la care contribuabilul avea obligația să depună declarația aferentă unei anumite perioade.

**80.** În raport cu argumentele prezentate, urmează a fi admis recursul în interesul legii și a se stabili că, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil."

Deoarece, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Înalta Curte de Casație și Justiție a decis că termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil, iar deciziile pronunțate de către Înalta Curte de Casație și Justiție (I.C.C.J.) în materia „recursului în interesul legii” sunt obligatorii pentru toate instanțele și se publică în Monitorul Oficial, potrivit art.517 alin. (4) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căroră:

**„Art. 279. - (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.**  
contestația urmează a fi:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

**admisă parțial** contestația formulată de petenta YYY SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-YY/24.09.2020, pentru suma de X lei, reprezentând impozit profit, cu consecința anulării parțiale a acesteia.

**III.2.2. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent bazei impozabile în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

În fapt, societatea YYY S.R.L. a avut în folosință două autoturisme, respectiv un autoturism Volkswagen polo cu numărul de înmatriculare YY, închiriat de la societatea 17 YY S.R.L. și un autoturism Volkswagen pasat cu numărul de înmatriculare YY, închiriat de la YYS.R.L.

Totodată, în perioada verificată, societatea a avut în folosință până în anul 2016 și în proprietate (perioada 2016 -2018) o autoutilitară - Opel combo cu număr de înmatriculare YY34MRK, cu care, așa cum rezulta din răspunsul reprezentantului legal al societății se “transportau produsele și marfurile către clienți”, fără însă ca societatea să prezinte documente/situații din care să rezulte cheltuielile aferente acestui autovehicul.

Afirmatiile contestatoarei privind “toate cheltuielile societății cu achiziționarea combustibilului pentru utilizarea autoturismelor aflate în proprietatea sau folosința societății, sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, încadrându-se în textul descris de Art.21 alineatul (4) litera t) din Legea nr.571/2003”, coroborate cu anexele prezentate la contestație din care rezulta că autovehiculele aflate în folosință/proprietatea societății au fost utilizate de persoanele X, având funcția de X director tehnic, X, având funcția de manipulant marfuri, și X, având funcția de tehnician proiectant, și mențiunea că în situația prezentată de aceasta nu sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4) lit t) din Codul fiscal, respectiv art art. 25 alin. 3 lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal nu pot fi luate în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat, ca societatea a stabilit ea însăși cheltuieli nedeductibile fiscal, în perioada 2014 - 2017 și se contrazice cu afirmațiile acesteia respectiv “ca toate cheltuielile societății cu achiziționarea combustibilului pentru utilizarea autoturismelor aflate în proprietatea sau folosința societății, sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, încadrându-se în textul descris de art. 21 alineatul (4) litera t) din Legea nr. 571/2003”.

**La dosarul cauzei este anexat raportul Revisal și, conform acestuia, reiese ca societatea nu are nici un angajat cu contract de muncă, ca agent de vânzări, caz în care cheltuielile cu achizițiile de servicii cu reparațiile, combustibilul utilizat de mijloacele de transport folosite precum și alte cheltuieli aferente nu se încadrează la excepții, conform art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 2 din Legea nr. 571/2003, actualizată, cu modificările și completările ulterioare, privind Codul fiscal, valabila până la 31.12.2015, pentru perioada 01.01.2014 -31.12.2015, și art.**

25 alin. (3) lit. l) pct.2 din Legea nr. 227/2015 actualizata privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2017.

Aceste cheltuieli cu exploatarea autoturismelor au fost consemnate în documente la modul general, neputând fi în majoritatea cazurilor atribuite unui anume autoturism.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de X lei reprezentând cheltuieli înregistrate deductibile la calculul impozitului pe profit și pentru suma de X lei reprezentând TVA dedusă integral, aferente achizițiilor de servicii cu închirierea autoturismelor, reparațiile și combustibilul utilizat de acestea.

**În drept**, pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit.t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

**“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:*

*[...] t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

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

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

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

Pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2016 - 31.12.2017, sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (1) și alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

**“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;"

În explicitarea prevederilor legale de la art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct. 16 din HG nr.1/2016 se precizează:

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

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se retine că pentru stabilirea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile efectuate cu achizițiile de bunuri/servicii, pentru care societatea nu poate justifica necesitatea efectuării acestora în scopul activităților desfășurate și cele înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Totodată, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate - vehicule care îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) și art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„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 [...].*

*(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>”.*

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - **nu sunt utilizate exclusiv** în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente închirierii și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele se limitează la 50%.

Potrivit pct. 45<sup>1</sup> și pct. 49<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„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 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. 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.”

„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 a cheltuielilor aferente 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, rovinietă, 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.”

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, din

titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se 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 cuprinde, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil 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 perioada 01.01.2016 - 30.09.2016, sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"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."*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

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

**“68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul**

**utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]**

**(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 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 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, 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.

(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 exercitarea 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”.

Conform prevederilor legale anterior citate pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, 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.

Sunt incidente prevederile art. 73 din O Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”*

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

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

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petent împreună cu contestația, se reține ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, depunând mijloace de probă noi.

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reținem următoarele:**

Referitor la cheltuielile înregistrate ca deductibile și TVA aferentă mijloacelor de transport, societatea YYY SRL susține că aceste achiziții au fost efectuate exclusiv în scopul activității economice, fără să aducă nicio dovadă/probă în acest sens.

Susținerea petentei este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA și a cheltuielilor aferente, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”**, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea cheltuielilor și a TVA în procent de 50%, ceea ce implică ca pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății.

Contestatoarea omite cu desăvârșire faptul că, în lipsa foilor de parcurs, **întocmite conform prevederilor legale, care să dovedească utilizarea 100% în folosul activităților economice, legiuitorul a prevăzut în mod expres că deductibilitatea este recunoscută la nivelul de 50% din cheltuielile și TVA aferentă achiziției/utilizării autovehiculelor respective.**

De asemenea, în conformitate cu prevederile legale anterior citate, orice persoana impozabilă are dreptul la deducerea integrală a TVA aferentă achizițiilor de combustibili, dacă face dovada ca sunt legate de autovehicule utilizate exclusiv în scop economic și sunt justificate cu facturi sau bonuri fiscale stampilate și care au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1)

reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

**„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”.*

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

**„Art. 249- Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

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

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

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

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caili administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru o parte din achizițiile de mărfuri înscrise în facturile prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, deoarece **simpla prezentare a facturilor și a bonurilor fiscale nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.**

**Învederăm că, la dosarul cauzei, este anexat raportul Revisal și, conform acestuia, societatea contestatoare nu are nici un angajat cu contract de munca, ca agent de vânzări.**

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de masă și cazare, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

În consecință, nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmе situația de fapt constatată de inspectia fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei.

**III.2.3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent bazei impozabile în sumă de X lei, din care X lei reprezintă c/v asigurare, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii efectuate de terți fără a prezenta documente pentru justificarea necesității și realității acestora, ca situații lucrări, devize, etc. după cum urmează:

a. De la societatea 17 YY SRL, în valoare totală de XX lei ( X lei + X lei):

- În anul 2014, a înregistrat în contul 6281 "Alte Chelt. Cu Serv.Exec.De Terti", două facturi (nr. 17MCO9/103 și nr. 17MCO9/102 ) în suma totală de X lei, reprezentând servicii de "amenajare hala Olarilor", respectiv "finisaje interioare magazin YY".

Referitor la acest aspect au fost solicitate explicații scrise reprezentantului legal al societății, care prin Nota explicativă din data de 14.09.2020 (anexa nr. 13), la întrebarea nr. 8 privind documentele care au stat la baza serviciilor ce figurează a fi facturate de această societate, reprezentantul legal al societății verificate a răspuns că anexează contract de antrepriza lucrări, facturi și situația de lucrări, dar în fapt, anexează un contract încheiat în 15.04.2016, care nu are legătură cu serviciile menționate mai sus, fără a prezenta alte documente justificative.

- În anul 2016, a înregistrat achiziții de prestări servicii, în suma totală de X lei (pentru trei apartamente achiziționate cu TVA în cotă de 20% și, ulterior, vândute cu TVA în cotă de 5% ) conform facturilor nr. 119/31.08.2016 (valoare X lei + TVA X lei), nr. 118/31.08.2016 (valoare X lei + TVA X lei), nr. 150/02.11.2016 (valoare X lei + TVA X lei) și nr. 164/15.12.2016 ( valoare X lei + TVA X lei) - anexa nr. 14, facturi neînsoțite însă și de documente justificative din care să rezulte scopul achiziționării, necesitatea și efectuarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile (contracte, devize/situații de lucrări, rapoarte de activitate, procese verbale de recepție, etc.).

De asemenea, la solicitarea organelor de inspecție reprezentantul societății nu a prezentat documente justificative din care să rezulte scopul achiziționării, necesitatea și efectuarea acestor servicii în scopul obținerii de venituri impozabile (contracte, situații de lucrări etc.), a prezentat doar unele "situații de lucrări" în care apar înscrise ca fiind efectuate lucrări de finisaje interioare și instalații electrice, precum și achiziții de obiecte sanitare aferente celor 3 apartamente menționate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

nate mai sus și care au fost achiziționate tot de la aceeași societate, respectiv de la societatea 17 YYYY SRL.

Organele de inspecție subliniază faptul că societatea petentă în afară de un Proces verbal, care nu modifică situația de fapt, nu a depus alte documente justificative, din care să rezulte obiectul la care se refera (imobilul, perioada, termen de efectuare al acestora etc.), iar din situațiile de lucrări nu rezultă aceste aspecte, nici la prezenta contestație față de documentele prezentate în timpul inspecției fiscale.

Din analiza documentelor care au stat la baza acestor servicii reiese că 2 din facturile de vânzare a imobilelor sunt întocmite înainte de finalizarea lucrărilor:

- din fact. nr. **118/31.08.2016**, în valoare de X lei și TVA aferentă de X lei, respectiv situația de lucrări, rezultă ca serviciile achiziționate reprezintă lucrări amenajări interioare aferente imobilului (apartament nr. 10, Str, Claude Debussy. Nr. 11, YY) achiziționat de petentă în luna aprilie 2016, apartament ce a fost vândut persoanei fizice YY, în luna iulie 2016, conform facturii seria X 10 nr. 232 din data **20.07.2016**.

- din fact nr. **119/31.08.2016**, în valoare de X lei și TVA aferentă de X lei, respectiv situația de lucrări, rezultă ca serviciile achiziționate reprezintă lucrări amenajări interioare aferente imobilului (apartament nr. 11, Str, Claude Debussy. Nr. 11, YY) achiziționat de societatea verificată în luna aprilie 2016, apartament ce a fost vândut persoanelor fizice YY și YY, în luna iulie 2016, conform facturii seria Xnr. 211 din data **01.07.2016**.

- din fact nr. 150/02.11.2016, în valoare de X lei și TVA aferentă de 1X lei, respectiv situația de lucrări, rezultă ca serviciile achiziționate reprezintă lucrări amenajări interioare aferente imobilului apartament nr. 12, Str, Claude Debussy. Nr. 11, YY) achiziționat de societatea verificată în luna aprilie 2016, apartament ce a fost vândut persoanei fizice YY, în luna noiembrie 2016, conform facturii seria MRIV nr. 46 din data 15.11.2016.

**În contestație, societatea petentă prezintă, suplimentar, Procesul verbal de recepție nr 12 pentru imobilul din YY, str. Claude Debussy, nr. 11, ap.12, întocmit în data de 18.07.2016 (corectat cu data de 14.05.2017), din care însă nu rezultă finisajele existente la data predării imobilului și nici perioada în care au fost executate aceste lucrări.**

Totodată, petenta nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada faptului că aceste prestări de servicii au fost refacturate noilor proprietari ai celor 3 apartamente (facturi emise către cele trei persoane fizice proprietare) în vederea justificării utilizării acestor prestări servicii în scopul obținerii de venituri impozabile, așa cum este prevăzut la art. 25 alin. (1) din Codul fiscal.

#### **b. De la societatea YYY SRL**

- a înregistrat în anul 2017, cheltuieli privind servicii motaj mobilă în sumă totală de X lei, în baza facturilor ce figurează a fi emise de către societatea YYY SRL, reprezentând atât onorarii conform contract, cât și servicii montaj mobilier.

Referitor la serviciile reprezentând *“onorariu conform contract”*, în contractul prezentat nu este specificată valoarea onorariului, iar deși contractul este întocmit pentru perioada 01.05.2017 - 31.10.2017, societatea a înregistrat facturi ce figurează emise de această societate și în alte perioade ( ex .luna

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro



decembrie 2017).

Referitor la “servicii montaj mobilier”, societatea nu a prezentat niciun contract incheiat cu YYY SRL si nici situatii de lucrari din care sa rezulte efectuarea propriu zisa a acestora.

Prin inregistrarea pe cheltuieli deductibile fiscal a acestor prestari de servicii, in suma de X lei, societatea a încălcat prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

#### c. De la societatea YYYSRL

În perioada februarie 2014 - noiembrie 2014, a înregistrat cheltuieli de promovare în sumă totală de X lei, in baza facturilor emise de aceasta.

Societatea petentă a prezentat un contract incheiat cu societatea YYY SRL, avand ca obiect “*activitati de intermediere comercială*”, fara însă să prezinte si documente justificative pentru serviciile prestate de acest furnizor.

Referitor la acest aspect, au fost solicitate explicatii scrise reprezentantului legal al societatii, care prin nota explicativa din data de 14.09.2020 la intrebarea nr. 17 privind documentele care au stat la baza serviciilor ce figureaza a fi facturate de aceasta societate, reprezentantul legal al societatii verificate prezinta in anexa contractul de prestari servicii intermediere vanzari si fisa analitica parteneri, fara sa prezinte documente justificative (rapoarte, situatii de lucrari etc) care sa justifice serviciile facturate, asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din afirmația contestatarei - în contractul incheiat intre societatea si YYY SRL- a fost stabilită o remunerație fixă de x lei/lună si una variabila care conform contractului “*se stabileste in urma analizei vanzarilor realizate de prestator*”, însă acesta nu a prezentat situatii si documente din care sa rezulte cum a fost stabilita aceasta remuneratie.

**Față de cele expuse mai sus și având în vedere că în perioada februarie 2014 - noiembrie 2014, principalul client al societății petente a fost societatea YYYY SRL, nu sunt justificate cheltuielile de promovare, respectiv “sa încheie contracte în numele sau”.**

#### d. De la societatea YYY SRL

În perioada 2014-2016, petenta a înregistrat in baza facturilor emise de aceasta cheltuieli reprezentând prestări servicii marketing în sumă totală de X lei, din care:

- X lei (suma de X lei a fost înregistrată in evidenta contabila, în contul 6281 “*Alte chelt. cu serv.exec.de terți*” în baza facturii emisa în luna martie 2014 și X lei reprezentând același tip de servicii în contul 623 “*Cheltuieli de protocol, reclamă si publicitate*”), în anul 2014, X lei în anul 2015 și X lei în anul 2016.

Societatea petentă deși a prezentat un contract încheiat cu societatea YYYSRL, valabil doar pentru anul 2013, avand ca obiect “*prestari servicii marketing*”, fara inasa sa prezinte acte aditionale de prelungire a acestuia si nici documente justificative pentru serviciile prestate de acest furnizor, asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 48 din H.G.

nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și prevederile art. 19 (1), art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Chiar dacă societatea petentă a prezentat la contestație două acte adiționale de prelungire a contractului încheiat cu societatea YYY SRL, aceasta nu prezintă documente din care să rezulte efectuarea propriu zisă a serviciilor, obiectul contractului având referințe generice și generale, din care nu rezultă natura serviciilor.

Astfel, societatea nu justifică cheltuielile cu serviciile facturate de XX SRL, în sumă de X lei așa cum este prevăzut la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Față de afirmațiile contestatarii, respectiv faptul că societatea *“nu are obligația să prezinte documentele de la art. 21 alineatul (2) litera m) din Legea nr. 571/2003 , iar justificarea prestării efective a serviciilor nu trebuie efectuată prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare deoarece serviciile prestate de ... nu intra în categoria serviciilor de management, consultanță și asistență”*, subliniem faptul că art. 21 alin. 4 lit m) din Codul Fiscal prevede *„m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate sunt cheltuieli nedeductibile.”*

și în sumă de X lei , așa cum prevăzut la art.19 și art.25 din Legea nr. 227/2015 *“art. 19, alin. (1) Profitul impozabil 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. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”* și art. 25 alin. (1) *“Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile 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.”*

#### e. De la societatea YYY SRL

În perioada 2016 - 2017, petenta a înregistrat cheltuieli reprezentând abonament sală fitness în sumă totală de XX lei .

Echipa de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli recreative nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile privind activitatea economică a societății.

În declarația anuală privind impozitul pe profit, **însăși societatea petentă a declarat cheltuieli nedeductibile aferentă anului 2016**, în sumă de X lei și pentru anul 2017 a declarat cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, rezultând astfel o diferență de cheltuieli nedeductibile stabilite de control în sumă de X lei pentru anul 2016 și X lei pentru anul 2017, rezultă total cheltuieli nedeductibile X lei.

În anul 2016, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în suma de X lei în contul 613 “ Cheltuieli cu asigurările”, fara să prezinte

documente din care sa rezulte dacă acestea au fost efectuate în scopul activității economice .

În drept, pentru perioada 2014 - 2015, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

Totodată, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ, stipulează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

**Începând cu data de 01.01.2016** sunt incidente prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*“(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.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul activității economice, iar orice operațiune

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, **respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.**

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

*„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...]”.*

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Organele de inspecție și-au exercitat dreptul de apreciere conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, fiind îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe soluția legală, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza, raportat la momentul luării unei decizii.

În speță, organele de inspecție au procedat la calcularea diferenței de impozit pe profit în sumă de *X lei*.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

- petenta nu a justificat necesitatea și realitatea serviciilor efectuate de diverșii prestatori;
- nu a prezentat documentele justificative, devize, situații de lucrări, etc. pentru lucrările efectuate,
- cheltuieli recreative nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile privind activitatea economică a societății.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de x lei, **fără sa prezinte documente care să certifice cele afirmate de aceasta.**

**În susținerea contestației, petenta nu a depus niciun document probant care să modifice starea de fapt.**

În speță, sunt incidente și prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„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.”*

În ceea ce privește dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

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

Din normele legale mai sus prezentate se reține ca acesta nu și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, nedepunând mijloace de probă noi.

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația, nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de masă și cazare, în speță devin incidente prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

**În consecință,** societatea contestatoare nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspectia fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de Xlei.

**III.2.4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei aferent bazei impozabile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată, respectiv petenta nu a prezentat documente din care sa rezulte faptul ca deteriorarile au avut cauze fizice si/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic.**

În fapt, petenta YYY SRL a dedus cheltuieli în anul 2015, în sumă de 109.998 lei cu explicația *“diminuare de stoc marfa”*, fara sa prezinte însa documente justificative privind scaderea marfurilor din gestiunea societatii prin care să facă dovada că acestea au fost imputate sau documente prin care sa facă dovada ca au fost incheiate contracte de asigurare, asa cum este prevazut la art. 21 alin. (4) lit. c) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deși societatea evidențiază în Registrul de evidenta fiscală pentru anul 2015 (anexa nr. 8 la dosarul actiunii de inspectie fiscala), aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal, nu le declara ca si cheltuieli nedeductibile fiscal prin declaratia anuala de impozit pe profit aferenta acestui an fiscal.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor în valoare de X lei, precizand în contestație că *“În anul 2016, cu ocazia unei inventarieri, societatea a constatat ca o parte din materia prima si din materiale (stocuri) este degradată calitativ și nu mai pot fi folosite in procesul de producție și am decis distrugerea acesteia Comisia de inventariere desemnata care a identificat stocul de materii prime si materiale degradate calitativ si a întocmit un proces verbal cu rezultatele inventarierii care conține descrierea motivelor pentru care este necesara scoaterea bunurilor din gestiune. Pentru stocul degradat calitativ am procedat la distrugerea bunurilor cu ajutorul unei comisii desemnate intern si am întocmit un proces verbal de declasare de bunuri materiale ce conținea descrierea bunurilor, precum si valoarea de achiziție. Acest proces verbal de declasare s-a înregistrat în contabilitate, asa cum rezulta din notele contabile puse la dispoziția organului fiscal.”*, fără sa prezinte documente care sa certifice cele afirmate de aceasta.

În susținerea contestației, petenta nu a depus niciun document probant, respectiv nu a prezentat documente justificative, prevazute de legislatia financiar contabila din care sa rezulte faptul ca degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiectiv.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2014-2015, prevede:**

*„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.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că 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.

În cauză sunt incidente și dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, conform cărora:

*„Art. 21 Cheltuieli*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...] c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;”*

Totodată, punctul 41 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în explicitarea prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

*„41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.”*

Norme metodologice la art. 19

*„Reguli generale*

*5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile 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 sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

*(...)(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*(...)d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;”*

**Din textele de lege ante-citate, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care NU au fost încheiate contracte de asigurare și că NU intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră.**

Conform OMFP nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, valabil până la data de 01.01.2016 când a fost abrogat de OMFP nr.2634/2015, documentul justificativ pentru stabilirea ajustărilor pentru deprecieri, respectiv pentru bunurile deteriorate total sau parțial, degradate, precum și pentru cele fără mișcare este LISTA DE INVENTARIERE, care servește ca:

- document pentru inventarierea marfurilor, ambalajelor și altor materiale aflate în evidența cantitativ-valorică în unitățile cu amanuntul;
- document pentru stabilirea ajustărilor pentru deprecieri.



Acesta se întocmeste în două exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni și conturi de materiale, marfuri și ambalaje și se semnează de către membrii comisiei de inventariere, de către gestionar și contabilul care ține evidența gestiunii.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare a datelor, condiția fiind ca listele să cuprindă elementele minimale obligatorii.

Pentru bunurile deteriorate total sau parțial, degradate, precum și pentru cele fără mișcare sau cele care nu mai pot fi valorificate, se întocmesc liste de inventariere separate.

Conform aceluiași act normativ enunțat anterior, documentul justificativ pentru declasarea bunurilor materiale este Procesul-Verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale, care servește ca:

- document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declasare a altor bunuri materiale decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;

- document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declasare a bunurilor materiale;

- document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe, precum și din scoaterea din uz a bunurilor materiale propuse pentru declasare;

- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate.

Formularul se completează astfel:

- capitolele I și II, de către comisia constituită în acest scop, după caz, cuprinde constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau a bunurilor materiale propuse pentru declasare, se semnează de către membrii comisiei;

- capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declasării, de către comisia de analiză și avizare a propunerii de declasare a bunurilor materiale sau de delegații numiți de conducerea unității care semnează pentru realitatea operațiunilor; servește și ca document de predare la magazie (depozit) a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau din declasarea bunurilor materiale.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

**„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”.**

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

„Art. 249- Sarcina probei

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

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

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

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

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei,** organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielilor privind scaderea marfurilor din gestiune a stocurilor cu explicația “*diminuare de stoc marfa*”.

Societatea nu prezintă documente justificative din care să rezulte faptul că deteriorările au avut cauze fizice și/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic specific bunurilor, documente justificative prevăzute de legislația financiar-contabilă, care să permită identificarea cauzei obiective care a generat înregistrarea de cheltuieli cu bunuri distruse, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către societate la calculul profitului impozabil.

Astfel, deoarece nici la control și nici pe parcursul căii administrative de atac, petenta nu aduce în susținere documente și argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă de X lei.

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a diminuării stocului de marfă fără existența documentelor justificative, proceselor verbale de distrugere a marfurilor, inventarierea, etc. în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei.

**III.2.5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă bazei impozabile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal aceste obligații fiscale, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată.**

În fapt, în perioada supusa verificării, societatea a înregistrat în evidența contabilă diverse cheltuieli, reprezentând prestări servicii în sumă totală de X lei, pentru care societatea a dedus o TVA în sumă de X lei, servicii facturate de diverse societati (17 YY SRL, YY SRL, YY SRL, YY SRL) și care nu au fost însoțite de documente care să justifice necesitatea efectuării acestora și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Cu toate că organele de inspecție fiscală au solicitat justificarea acestor servicii facturate de YY SRL și YY SRL, societatea verificată nu a putut să pună la dispoziția inspecției fiscale astfel de documente care să justifice necesitatea efectuării acestor servicii, scopul realizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, precum și efectuarea propriu zisă a acestor lucrări.

Societatea verificată nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății (facturi emise către clienții societății verificate având ca obiect refacturarea acestor prestări servicii), fapt pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că TVA dedusă de societate în sumă de X lei nu îndeplinește condițiile de deducere fiscală, prevăzute la art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada de până la 31.12.2015 și art. 281 alin. (7) și 294, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada de după 01.01.2016.

Deși organele de inspecție fiscale au solicitat explicații și documente justificative legate de prestările de servicii, prin care să facă dovada că acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății (facturi emise către clienții societății verificate având ca obiect refacturarea acestor prestări servicii etc.), reprezentantul legal al societății, dl. Tomoiaga Vasile, în calitate de administrator, a răspuns la întrebările nr. 8, 17 și 18 din Nota explicativă din data de 14.09.2020 privind justificarea înregistrării în perioada verificată de cheltuieli cu aceste servicii, fiind solicitate documente justificative (Situații de lucrări/Dezavezi/Comenzi), iar acesta a precizat la întrebarea nr. 8, referitor la posibilitatea de a justifica *“necesitatea lucrărilor de amenajare ce figurează a fi facturate de către 17 YY SRL cu factura nr. 17MC09/103/03.12.2014 (Amenajare hala Olarilor), cu factura nr. 17MC09/102/03.12.2014 (Retail Magazin YY 2), precum și amenajările ce figurează a fi efectuate în anul 2016 la ap. 10, 11, 12 de pe Str. Debussy”*, reprezentantul legal al societății răspunde *“Anexam alăturat: Contract de antrepriza lucrări, facturi și situația de lucrări.”*

Societatea verificată anexează la Nota explicativă un Contract de antrepriza încheiat în 15.04.2016, care nu are legătură cu serviciile facturate în 2014.

La întrebările nr. 17 și 18, referitor la serviciile facturate de YY SRL și YY SRL, reprezentantul legal al societății răspunde la întrebarea nr. 17: *“Anexam alăturat Contractul de prestări servicii intermediere vânzări și fișa analitică parteneri.”*, respectiv *“Anexam alăturat fișa analitică parteneri”* ca și răspuns la întrebarea nr. 18.

Nici la prezenta contestație nu au fost depuse documentele cerute de organele de inspecție fiscală pentru a justifica necesitatea efectuării acestor servicii, și dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile

În drept, în speță sunt incidente prevederilor art. 134<sup>1</sup>, 134<sup>2</sup>, 145, 146, 155 și 156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 și art. 281, 282, 297 și 299 din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare după 1 ianuarie 2016.

Potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

- "Art. 134<sup>1</sup> - (7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari*".

- "Art. 134<sup>2</sup>. - (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator*".

- "Art. 145. - (1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

- "Art. 146 - (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferența bunurilor care l-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care l-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la incasare;*"

- "Art. 155 - (19) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic; b) data emiterii facturii; c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile, denumirea serviciilor prestate sau data încasării unui avans, în măsura în care aceasta dataneste anterioara datei emiterii facturii; 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;*"

- "Art. 156. - (1) *Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice*".

Începând cu anul 2016, sunt incidente prevederile art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319

alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

- *"Art 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiza și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".*

- *"Art. 282. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".*

- *"Art. 297. - (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. 299. - (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. - (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;"*.

- *"Art 321. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifica drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".*

Din dispozițiile legale antecitate reiese că dreptul de deducere poate fi exercitat pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii, numai dacă acestea corespund unor operațiuni reale, efective și sunt justificate corespunzător cu documente deoarece în folosul realizării de operațiuni taxabile pot fi utilizate doar bunuri și servicii concrete, care nu numai că sunt facturate, dar au și avut loc în realitate.

Astfel, având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința exercitării dreptului de deducere a TVA, se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală' poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei** a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, se reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

*In același timp, se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis O6 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii, spre exemplu, de genul*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

„servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratione temporis operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept, iar autoritatea fiscală poate solicita chiar persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (pct. 46 din hotărâre).

Prin urmare, nu pot fi reținute argumentele contestatarii, care tind să ”absolutizeze” deținerea facturii ca fiind suficientă pentru a demonstra îndeplinirea condiției de fond, esențiale, a dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor pentru care se deduce TVA nu este o ”favoare” făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană, altminteri invocată.**

Aplicând cele de mai sus la situația concretă dedusă soluționării, se reține faptul că în toate contractele încheiate cu prestatorii de servicii menționați mai sus (YYYYSRL, YYY SRL), serviciile oferite de aceștia sunt descrise generic, foarte vag sau chiar deloc, prin trimitere la contracte/anexe/acorduri unde este menționat doar un tarif lunar fix, la care se adauga un comision in functie de realizari, **nereieșind de niciun fel acel cumul de activități/acțiuni concrete întreprinse de prestatori, care să contureze conținutul efectiv al serviciilor generic prevăzute în contracte.** În contracte se prevede în mod expres că tarifele sunt solicitate/facturate de prestatori inclusiv în situația în care contestatoarea nu apelează la serviciile facturate, și deși se face referire la anumite acțiuni de promovare publicitară, nu s-a prezentat nicio dovadă corespunzătoare naturii acestor acțiuni.

Astfel, raportat la descrierile vagi ale serviciilor din contracte și din facturile care conțin TVA solicitată la deducere, așa cum au fost prezentate în prezenta, organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat nicio dovadă că **serviciile facturate de societatile in cauza (YY SRL, YYY Y SRL) au fost efectiv prestate în folosul propriei activități.**

În susținerea contestației, YYY SRL nu a adus nicio dovadă care să probeze că serviciile respective au fost prestate efectiv în folosul propriei activități economice, aducând doar argumente de ordin general, fără nicio legătură cu situația sa concretă reieșită în urma inspecției fiscale, respectiv lipsa oricăror dovezi din care să reiasă că sumele percepute de retailerii reprezintă servicii prestate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Față de aspectele invocate în contestație de YYY SRL, conform constatărilor descrise mai sus, se reține că, deși societatea a prezentat facturile, în original, nu a demonstrat că serviciile înscrise în aceste facturi au fost efectiv prestate și că au fost destinate propriilor operațiuni taxabile, pentru a fi îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, având în vedere că societatea nu prezintă alte documente din care să rezulte că **serviciile respective au fost prestate efectiv în folosul propriei activități economice**, organele de soluționare a contestației consideră că organele fiscale au procedat corect la stabilirea TVA nedeductibilă și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei**.

**III.2.6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă bazei impozabile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal această obligație fiscală, în condițiile în care argumentele nu dovedesc o altă situație fiscală decât cea stabilită prin decizia contestată, respectiv petenta nu a prezentat documente din care să rezulte faptul că deteriorările au avut cauze fizice și/sau naturale, neimputabile, de natura bunurilor expirate/alterate sau degradate fizic.**

În fapt, în perioada 2015-2019, petenta YYY SRL a dedus TVA aferentă stocurilor lipsă în gestiune, materii prime și materiale în sumă totală de X lei aferentă **bazei impozabile în sumă de X lei**, astfel:

- aferent anului 2015: total X lei x 24% = X lei,
- aferent anului 2016: total X lei x 20% = X lei,
- aferent anului 2019: total X lei x 19% = X lei,

fără să dețină documente care să justifice lipsa bunurilor din gestiune.

Organele de inspecție menționează că petenta nu a prezentat inventarierea tuturor elementelor de activ și pasiv pe care le detine, pe întreaga perioadă verificată, respectiv perioada 01.12.2013- 31.10.2019, prezentând o inventariere faptică doar la data de 31.12.2019, rezultând diferențe între stocurile înregistrate în evidența contabilă și inventarierea faptică a acestora.

Contrar inspecției, societatea petentă consideră că a îndeplinit toate condițiile legale pentru a beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă X lei, precizând că, *„cu ocazia unei inventarieri, societatea a constatat că o parte din materia primă și din materiale (stocuri) este degradată calitativ și nu mai pot fi folosite în procesul de producție și am decis distrugerea acestora. Comisia de inventariere desemnată care a identificat stocul de materii prime și materiale degradate calitativ și a întocmit un proces verbal cu rezultatele inventarierii care conține descrierea motivelor pentru care este necesară scoaterea bunurilor din gestiune. Pentru stocul degradat calitativ am procedat la distrugerea bunurilor cu ajutorul unei comisii desemnate intern și am întocmit un proces verbal de declarare de bunuri materiale ce conținea descrierea bunurilor, precum și valoarea* Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



*de achiziție. Acest proces verbal de declasare s-a înregistrat în contabilitate, așa cum rezulta din notele contabile puse la dispoziția organului fiscal.”*

fără să prezinte documente care să certifice cele afirmate de aceasta.

Petenta deși susține în cuprinsul contestației că o parte din materia prima și din materiale au fost constatate ca fiind degradate, în acest scop fiind desemnată o “comisie internă” care a întocmit un Proces verbal de declasare cu toate aceste bunuri, în fapt scaderea din gestiune nu a avut niciun document justificativ, inventariere, proces verbal, etc.

**În drept**, pentru anul 2015 sunt aplicabile prevederile art. 140 alin. (1) și art. 148 alin. (2) lit. a) coroborat cu pct. 53 alin. (10) și (11) 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, respectiv art. 304, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și a pct. 78 alin.6, lit. a) coroborat cu alin. (10) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, pentru anul 2016 care stipulează:

**Art. 140** alin. (1) din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la 31 decembrie 2015:

*„(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce”*

**Art. 148** din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil până la 31 decembrie 2015:

*„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital(...)*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, în cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare pretinse de organele judiciare;(...)*

**Normelor Metodologice:**

*„(10) în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:*

*a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;*

*b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

*c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea*

bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice care include și consumul propriu comercial;

f) perisabilitate, în limitele stabilite prin lege;

g) casarea activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile. Conform principiului proportionalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

**Art. 304** din Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal aplicabil după 1 ianuarie 2016:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(...) (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

**Pct. 78 alin. (6) lit. a)** coroborat cu alin. (10) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015:

“(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

www.anaf.ro

*sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.”*

*(...)(10)În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fara a se limita la acestea:*

*(...)d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii”.*

Cu alte cuvinte, pentru bunurile achiziționate, pentru care persoana impozabilă și-a exercitat inițial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care ulterior achiziționării, urmare unor modificări intervenite care au determinat schimbarea situației inițiale, nu mai sunt utilizate de către persoana impozabilă în activitatea sa, pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, sau sunt lipsă din gestiune, aceasta are obligația, ca la data la care intervine modificarea și numai în condițiile în care nu se aplică prevederile referitoare la prestările către sine, să ajusteze taxa pe valoarea adăugată.

Nu se fac ajustări ale taxei deductibile decât în cazurile în care se justifică că stocurile sunt degradate calitativ, respectiv degradarea calitativă se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse, **în caz contrar interpretarea normei legale fiind că taxa trebuie ajustată.**

Contestatară nu infirmă constatarea unor minusuri în gestiune.

Petenta subliniază faptul că, nu se ajustează taxa deductibilă dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente - cazul societății și

- se face dovada ca bunurile au fost distruse - cazul subscrisei societăți;

și că, în anul 2016, cu ocazia unei inventarieri, a constatat că o parte din materia primă și din materiale (stocuri) este degradată calitativ și nu mai poate fi folosită în procesul de producție, atare s-a decis distrugerea acesteia. Comisia de inventariere desemnată care a identificat stocul de materii prime și materiale degradate calitativ a întocmit un proces verbal cu rezultatele inventarierii care conține descrierea motivelor pentru care este necesară scoaterea bunurilor din gestiune. Susține că, pentru stocul degradat calitativ, s-a procedat la distrugerea bunurilor cu ajutorul unei comisii desemnate intern și s-a întocmit un proces verbal de declasare de bunuri materiale ce conținea descrierea bunurilor, precum și valoarea de achiziție. Acest proces verbal de declasare s-a înregistrat în contabilitate, așa cum rezulta din notele contabile puse la dispoziția organului fiscal.

**Contrar, susținerilor petentei, din textele de lege ante-citate, se reține că este necesară ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care NU se prezintă documentele justificative**

privind eventuala distrugere a stocurilor degradate, inventarierea și/sau alte documente.

Petenta nu a anexat în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă, care să motiveze pretențiile din contestația formulată, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

**„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”.*

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

**„Art. 249- Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

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

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

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

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei,** deoarece nici la control și nici pe parcursul căii administrative de atac, petenta nu aduce în susținere documente și argumente care să contrazică constatarile organelor de inspecție fiscală, se reține că **în mod corect** organele de inspecție fiscală au ajustat TVA în sumă de **X lei** aferent stocurilor lipsă în gestiune în perioada 2015-2019.

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a diminuării stocului de marfă fără existența documentelor justificative, proceselor verbale de distrugere a marfurilor, inventarierea, etc. în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi

**respinsă ca neîntemeiată** contestația societății în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se:

#### **DISPUNE:**

**Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de petenta **YYY S.R.L** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. **F-YY/24.09.2020** pentru suma de **X lei**, d.c.:

- X lei reprezentând impozitul pe profit,
- X reprezentând TVA;
- X lei reprezentând impozit pe veniturile din alte surse.

**Admiterea parțială** a contestației formulate de petenta **YYYYS.R.L** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. **F-YY/24.09.2020**, pentru suma de **X lei**, reprezentând impozit profit, cu consecința anulării parțiale a acesteia.

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de petenta **YYY S.R.L** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. **F-YY/24.09.2020** pentru suma de **X lei**, d.c.

- x lei reprezentând impozit profit;
- X lei reprezentând TVA.

- prezenta decizie se comunică la:

- societății **YYYY S.R.L**;
- **AJFP YY - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Juridice**.

**Prezenta decizie** poate fi atacată la Tribunalul **YY** în termen de 6 luni de la data comunicării.

**APROBAT,  
DIRECTOR GENERAL  
XXXX**