

DECIZIE nr. 677/24.06.2021

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L. înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /15.02.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... /10.02.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /15.02.2021, asupra contestației formulate de

Societatea X S.R.L.
CUI RO ...
cu sediul în ... , nr., jud. Timiș

înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin sub nr. AIF /05.02.2021 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /15.02.2021.

Referitor la obiectul contestației, se rețin următoarele:

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS ... /15.12.2020 și respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS ... /15.12.2020 emise de A.J.F.P. Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, solicitând *„anularea atât a raportului, a deciziei de impunere cât și a procesului verbal de control menționate, și implicit anularea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare”* cu privire la:

„1. Obligație fiscală principală – Impozit pe profit pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2018 în sumă de ... lei;

2. Obligație fiscală principală – Taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2019 în sumă de ... lei;”

D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. TMR_DGR ... /04.05.2021 în conformitate cu prevederile art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și având în vedere faptul că:

- pe lângă capătul de cerere împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS ... /15.12.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS ... /15.12.2020 de

Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin, contestată *in integrum*, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei) și taxa pe valoarea adăugată (... lei);

- petenta prin contestație a formulat și un capăt de cerere referitor la obligațiile fiscale accesorii, solicitând și „*anularea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare*” fără indicarea în mod expres a numărului și a datei emiterii deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare;

a solicitat A.J.F.P. Timiș - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, A.J.F.P. Timiș – administrare fiscală fiind organul emitent, să precizeze dacă pe numele contribuabilului X S.R.L. S.R.L. a fost emisă(e) decizie(i) de calcul accesorii, în perioada cuprinsă între **15.12.2020** – data emiterii deciziei de impunere și **05.02.2021** – data depunerii contestației la organul emitent al deciziei de impunere, în caz afirmativ, făcând și aplicațiunea prevederilor exprese ale pct. 3.1. – 3.5 din OPANAF nr.3741/2015.

A.J.F.P. Timiș – Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii a transmis dosarul contestației în legătură cu deciziile de accesorii, respectiv:

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021, comunicată petentei la data de 25.01.2021;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021, comunicată petentei la data de 29.01.2021;

- Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021, comunicată petentei la data de 02.02.2021.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației în legătură cu suma totală de **... lei** compusă din:

- **obligații fiscale principale** în cuantum de **... lei** stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CS ... /15.12.2020, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit;

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;

- **obligații fiscale accesorii** de natura penalităților de nedeclarare în cuantum de **... lei** stabilite astfel:

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-na., fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei, la data de **24.12.2020**, iar deciziile de accesorii ulterior la datele de **25.01.2021, 29.01.2021, 02.02.2021**).

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

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

Obligațiile fiscale stabilite suplimentar nu au la bază documente justificative, ci doar înregistrări contabile eronate care în opinia reprezentantei petentei ar fi trebuit verificate de organele de inspecție fiscală.

Reprezentanta petentei arată că urmare a întocmirii Raportului de inspecție fiscală a contactat un expert contabil și un consultant fiscal pentru a înțelege aceste deficiențe de ordin contabil în condițiile în care aceasta nu are studii economice.

Astfel, în urma unei verificări rapide (termenul de 45 zile pentru formularea contestației fiind insuficient pentru formularea unui Raport de expertiză contabilă) a rezultat că *„notele contabile care au stat la baza concluziilor inspectorilor fiscali sunt eronate și nu au la bază operațiuni economice reale, ci sunt înregistrări care au produs efecte doar în documente contabile, necesitând corecții urgente”*, petenta precizând că urmează să apeleze la servicii de expertiză contabilă care să confirme starea de fapt fiscală pe care o susține.

Prezentând un extras din RIF, pag. 20 și 21, petenta subliniază faptul că urmare a verificărilor efectuate de expertul contabil s-au identificat *„erori semnificative în cel puțin două momente în urma cărora situațiile financiare nu mai reflectă și pe care, doamna, a încercat probabil să le remedieze prin note contabile, însă complicând mai mult situația.”*

Petenta precizează că va fi efectuată o expertiză contabilă, într-un timp rezonabil, prezentând pe scurt, câteva dintre concluziile verificării ulterioare a expertului contabil, astfel:

1. Diferențe la balanțele de verificare

La acest punct, petenta arată că până la data de 30.06.2015, s-a folosit programul de contabilitate denumit D ... , iar soldurile și rulajele contabile au fost preluate de la o lună la alta. Din 01.07.2015, s-a schimbat programul de contabilitate cu cel denumit S... , iar preluarea sumelor (soldurile inițiale

01.01.2015, Rulajele 01.01.2015 – 30.06.2015 și soldurile finale la 30.06.2015) în programul nou (S...) este complet diferită generând erori de preluare a sumelor (fără a avea operațiuni economice, ci doar preluări de sume) în valoare totală de ... ,03 lei, aspect pe care petenta arată că nu l-a cunoscut decât la momentul verificării expertului contabil în urma inspecției fiscale.

Petenta subliniază că erorile materiale sunt pur contabile, nu au la bază operațiuni reale fiind în fapt *„erori semnificative care au generat neconcordanțe majore”*, arătând că acest fapt a fost comunicat organelor de inspecție fiscală care în opinia sa nu au efectuat verificări ample și nici nu au semnalat aceste probleme deosebite, întemeindu-și concluziile pe anumite note contabile care fac parte dintr-o serie de erori, neexistând privirea de ansamblu asupra acestor probleme.

Ca urmare, petenta precizează că în realitate nu a avut loc descărcare de gestiune așa cum s-a menționat în cuprinsul RIF-ului, ci acele note contabile au fost *„încercări (tot eronate) de a ”repara” de către contabilă problemele menționate mai sus.”*, solicitând reanalizarea situației în ansamblu pentru a se stabili în mod corect obligațiile de plată și nu prin omiterea unor înregistrări, respectiv a unor preluări de sume, omitere care în accepțiunea sa conduce la concluzii total eronate care nu au o bază reală.

Astfel, în filele 5 – 7, petenta prezintă o situație tabelară cu diferențele de preluare de date la 01.07.2015 și respectiv la 01.01.2016, rezultând diferențe de preluare de date (raportat la soldurile conturilor) în quantum total de minus ... ,93 lei și respectiv ... ,42 lei.

2. Diferențe la Situațiile financiare depuse la ANAF

Invocând verificările efectuate de expertul contabil (la contestație nefiind anexat vreun Raport sau alt document asumat de vreun expert contabil sau consultant fiscal), petenta precizează că a constatat faptul că situațiile financiare sunt întocmite eronat și sumele nu corespund cu cele din Balanțele de verificare aferente lunii decembrie 2014, 2015 și 2016, reiterând argumentele prezentate la punctul precedent.

Astfel, pornind de la premisa înregistrărilor contabile eronate, petenta punctează faptul că inspecția fiscală a omis să observe aceste erori semnificative care în ansamblu conduc la o situație diferită de cea constatată în cadrul inspecției fiscale; organele de inspecție fiscală *„au luat în calcul selectiv înregistrări contabile, aparte de situația reală și aparte de contextul respectivelor înregistrări, ajungând a concluzii privind obligații suplimentare de plată ireale și care nu au la bază documente justificative sau operațiuni economice reale.”*

3. Diferențe la Raportul de gestiune

În cadrul acestui subcapitol petenta arată că prin Raportul de gestiune la 30.06.2015, trecerea evidenței contabile în noul soft de contabilitate la acea vreme (S...), a fost făcută eronat, iar soldurile finale la 30.06.2015 care

trebuiau preluate exact la fel în data de 01.07.2015, sunt complet eronate, având o diferență de de preluare de ... lei, la fila 8 a contestației în cuprinsul unui tabel fiind redată modul în care este compusă această diferență.

Cauza acestei diferențe o reprezintă existența unor erori contabile care nu au la bază documente justificative, petenta reiterând faptul că acestea sunt „denaturări contabile care necesită corecții urgente pentru a remedia evidența contabilă a societății.”

De asemenea, petenta precizează faptul că din constatările expertului contabil, a rezultat faptul că doamna, încadrată în funcția de contabil din perioada 2014-2017 a încercat să corecteze preluările eronate în data de 31.12.2015, însă aceste acțiuni au avut ca rezultat în evidența contabilă crearea unei situații contabile și mai complicată, chiar critică.

În concluzie, petenta arată că se impune „remediarea evidențelor contabile ale societății în așa fel încât aceasta să reflecte situația reală și doar apoi se pot aplica sancțiuni pentru eventualele nereguli privind operațiunile economice ale societății” având în vedere că toate aceste erori de înregistrare contabilă „NU au la bază acte justificative și NU reflectă situația reală a operațiunilor economice ale societății.”

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .../15.12.2020 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-CS ... /15.12.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu TVA și impozitul pe profit stabilite suplimentar, contestate, constatându-se următoarele:

Perioada verificată: 01.12.2014 – 31.12.2019 (pentru taxa pe valoarea adăugată) și respectiv 01.01.2014 – 31.12.2018 (pentru impozitul pe profit).

Referitor la **impozitul pe profit**, organele de control au verificat modul de declarare al impozitului pe profit, astfel cum rezultă din Declarațiile 101 depuse în perioada verificată, fiind constatate **erori în ceea ce privește modul de recuperare a pierderilor din anii precedenți**, fapt ce generează implicații asupra impozitului datorat.

Astfel, atât în anul 2014, cât și în anul 2015, s-a constatat că petenta procedează la recuperarea din profitul impozabil **curent** a pierderii contabile precedentă, pierdere evidențiată în contabilitate în contul 117 “*rezultatul reportat*”.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a încălcat prevederile art.26 alin.(1) și (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct.74 din HG 44/2004 referitoare la normele date în aplicarea art.26.

De asemenea organele de control au constatat că în anul 2014, pentru profitul impozabil în sumă de ... lei, petenta nu calculează impozitul aferent

ca urmare a declarării eronate a unei pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți, în sumă de ... lei, deși, astfel cum rezulta din Declarația 101 aferentă anului 2013, aceasta nu avea pierdere fiscală de recuperat.

În mod similar, în anul 2015, pentru profitul impozabil în sumă de ... lei, s-a constatat că petenta nu calculează impozit ca urmare a declarării unei pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți, în suma de ... lei, deși din punct de vedere fiscal, nici anul 2013 și nici anul 2014 nu s-au încheiat cu pierdere, aceasta neavând de recuperat pierdere fiscală din anii precedenți.

Totodată, organele de control au analizat modul de declarare al impozitului pe profit, astfel cum rezultă din Declarațiile 101 depuse în perioada supusă inspecției, constatând **erori și în ceea ce privește declararea veniturilor, cheltuielilor și implicit a profitului impozabil**, conform RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestate, precizându-se următoarele:

În condițiile în care conform balanței de verificare la 31.12.2016, petenta a înregistrat venituri în sumă totală de ... lei, în declarația 101, în mod eronat a declarat doar venituri în sumă totală de ... lei.

Referitor la cheltuieli, deși conform balanței de verificare la 31.12.2016 acestea însumează ... lei, prin declarația 101 au fost declarate eronat cheltuieli în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat că balanța avută în vedere la stabilirea diferențelor de declarare, este **balanța finală, care a stat inclusiv la baza întocmirii bilanțului contabil la 31.12.2016**.

Având în vedere diferențele semnalate la 31.12.2016, petenta avea obligația declarării unui profit în sumă de ... lei, cu ... lei mai mare decât cel declarat (... lei); astfel că, implicit această eroare de declarare, are implicații asupra impozitului pe profit datorat pentru anul 2016.

Erori de declarare au constatat organele de control și în anul 2018. Astfel, conform balanței de verificare la 31.12.2018, petenta a înregistrat venituri în sumă totală de ... lei, în declarația 101, declarând în mod corect, aceleași venituri. În ce privește cheltuielile, situația este diferită. Astfel, deși conform balanței de verificare la 31.12.2018 acestea însumează ... lei, prin declarația 101 au fost declarate eronat cheltuieli în sumă totală de ... lei, cu ... lei mai mici decât cele regăsite în evidența contabilă; astfel că, implicit această eroare de declarare, are implicații asupra impozitului pe profit datorat pentru anul 2018.

Din verificarea modului de înregistrare și preluare în balanțele de verificare a documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor

Conform documentelor puse la dispoziție de către petentă s-a constatat că cea mai mare parte a cheltuielilor înregistrate o reprezintă cheltuielile

materiale (în special mărfuri alimentare și nealimentare destinate vânzării cu amănuntul), cheltuielile de natură salariale.

Din verificarea modului de înregistrare și declarare a cheltuielilor efectuate, au fost constatate deficiențe care generează implicații asupra impozitului pe profit datorat.

1.1. Organele de control au identificat înregistrarea în contabilitatea petentei a unor «*alte cheltuieli de exploatare*» pentru care nu a prezentat documente justificative, nefăcând dovada că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și al desfășurării activității economice.

Pentru clarificarea înregistrărilor contabile, organele de control au solicitat informații în baza corespondenței electronice din data de 22.09.2020 (anexa nr. 1 la RIF). Deoarece petenta nu a dat curs acestor solicitări, în baza adresei nr.... /01.10.2020 organele de control au revenit formulând o nouă solicitare (anexa nr.2 la RIF).

În data de 07.10.2020, în baza adresei nr.../07.10.2020 (anexa nr.3 la RIF), d-na în calitate de reprezentant al X S.R.L., a comunicat organelor de control faptul că nu are un răspuns pentru cele solicitate deoarece „*datele au fost înregistrate în contabilitate de d-na, dânsa având contract individual de muncă nr.33/06.07.2012 încadrată în funcția de contabil șef pana la sfârșitul anului 2017*”.

Conform RIF, organele de control au solicitat informații chiar și de la d-na (anexa nr.4 la RIF), însă aceasta nu a răspuns.

În considerarea acestei stări de fapt, raportat la faptul că nu au fost prezentate documentele justificative ce au stat a baza înregistrării cheltuielilor din contul 6588 (alte cheltuieli de exploatare), în temeiul prevederilor art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 2014-2015) și respectiv, ale art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal (pentru perioada 2016-2018), organele de control au constatat **caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă totală de ... lei** structurate astfel:

- anul 2014 - –
- anul 2015 - ... lei
- anul 2016 -... lei
- anul 2017 - ... lei.

1.2. Organele de control au identificat înregistrarea în contabilitate a unor «*cheltuieli privind mărfurile*» pentru care petenta nu a prezentat documente justificative, nefăcând dovada că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și al desfășurării activității economice, respectiv articolul contabil:

607.19 = 378.19 / ... lei
înregistrat în 31.12.2016.

Pentru clarificarea acestei înregistrări contabile, organele de control au solicitat informații, la pct. 1.1. fiind indicată detaliat corespondența din timpul

inspecției fiscale – anexele nr. 1, 2, 3 și 4 la RIF, însă nu au fost prezentate documentele justificative ce au stat la baza înregistrării articolului contabil menționat și implicit al cheltuielilor din contul 607.19, motiv pentru care conform prevederilor art.25, alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal organele de control au constatat caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă de ... lei.

1.3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au verificat fișa contului 6581 aferentă anilor 2017 și 2018, rezultând că deși a înregistrat cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități datorate bugetului de stat și altor autorități publice, petenta nu le-a declarat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, încălcând astfel prevederile art.25 alin.(4) lit.b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Conform fișelor de cont menționate, situația acestor cheltuieli nedeductibile la masa profitului impozabil, astfel cum au fost identificate cu ocazia inspecției fiscale, este următoarea:

- 07.2017 - ... lei,
- 08.2017 - ... lei,
- 10.2017 - ... lei,
- 07.2018 - ... lei,
- 08.2018 - ... lei,

în sumă totală de ... lei, din care: ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2018.

1.4. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă verificării petenta deține un număr 4 autovehicule pentru utilizarea cărora, a înregistrat cheltuieli cu combustibilul și piesele de schimb.

La solicitarea organelor de control, petenta a prezentat spre exemplificare foile de parcurs întocmite în luna 12.2017 și a declarat (anexa nr.6 la RIF) că deține astfel de documente doar pentru intervalul 11.2017 – 03.2019. În vederea verificării modului de întocmire a foilor de parcurs, organele de control au solicitat inclusiv transmiterea foilor de parcurs întocmite pentru luna 03.2019.

Analizând foile de parcurs transmise (spre exemplificare - anexa nr.7 și anexa nr.8) pe cale electronică de către petentă, organele de control au constatat faptul că acestea au un caracter formal în sensul în care niciuna din foile prezentate nu conține scopul deplasărilor, ci doar localitățile în care s-a efectuat deplasarea. De asemenea, foile de parcurs, deși conțin informații cu privire la numărul de kilometri parcurși, nu furnizează kilometrajul la plecare și la sosire, fapt ce împiedică stabilirea utilizării exclusive a acestor autovehicule, în scopul desfășurării activității economice.

Astfel, chiar și pentru foile de parcurs întocmite, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu îndeplinesc prevederile pct. 49² din normele metodologice date în aplicarea art.21, alin.(4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal (pentru intervalul 2014-2015), prevederi legale ce reglementează conținutul minimal al foilor de parcurs.

Făcând aplicațiunea art.21 alin.(4) lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările în vigoare, care dispune că sunt limitate la nivel de 50%, toate cheltuielile cu funcționarea, reparațiile și întreținerea acestor autoturisme, organele de control au stabilit că în intervalul 2014-2015 din totalul de ... lei cheltuieli de natura celor menționate, suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

În mod similar au procedat organele de inspecție fiscală și pentru intervalul 2016-2018, aplicând prevederile art.25 alin.(3) lit.l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările în vigoare coroborat cu pct. 16 alin.(2) din HG 1/2015 privind normele metodologice date în aplicarea art.25 alin.(3) lit.l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, rezultând astfel caracterul nedeductibil al cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente autovehiculelor pentru care societatea nu a făcut dovada utilizării exclusive pentru desfășurarea activității economice.

În sinteză, având în vedere cele constatate în legătură cu caracterul nedeductibil al unor cheltuieli, în anexa nr.11 la RIF, organele de control au prezentat aceste cheltuieli, defalcat acestora pe fiecare perioadă în parte, rezultând **un total al cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei.**

2. Cu privire la înregistrarea contabilă și impozitarea veniturilor

Verificând modul de înregistrare și declarare a veniturilor obținute, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

2.1. Verificând baza de date ANAF, cu privire la tranzacțiile efectuate pe teritoriul național, organele de inspecție fiscală au identificat în luna iulie 2014 necorelații între tranzacțiile declarate de X S.R.L. - în calitate de furnizor și ... S.R.L. (CUI ...) în calitate de beneficiar.

Astfel, deși în luna iulie 2014, ... S.R.L. a declarat achiziții în valoare de ... lei (inclusiv TVA), X S.R.L. nu a procedat la declararea livrării.

Conform bazei de date a ANAF, s-a constatat că beneficiarul ... S.R.L. este administrat de dl. ... (X S.R.L. fiind administrată de d-na ...), iar în cazul semnăturilor digitale au fost identificate aceleași persoane pentru ambele societăți.

În aceste condiții, organele de control au solicitat prezentarea fișelor de cont de la ambele societăți, astfel încât să poată fi identificată cauza necorelațiilor.

Cu această ocazie s-a constatat că în 30.06.2014 X S.R.L. a facturat suma totală de ... lei, sumă ce se regăsește în fișa clientului ... S.R.L. însă nu se regăsește în jurnalul de vânzări și nici în balanța de verificare la luna iunie 2014. De asemenea, X S.R.L. nu a declarat tranzacția prin formularul 394.

În ce privește S.R.L., achiziția efectuată de la X S.R.L. se regăsește în fișa furnizorului și a fost declarată în baza formularului 394 întocmit pentru luna iulie 2014.

În consecință, organele de control au precizat că dacă din punct de vedere al TVA este prescris dreptul organelor de a stabili obligația fiscală datorată ... lei), din punct de vedere al impozitului pe profit, pentru veniturile în sumă de ... lei (... lei-... lei), se va proceda la recalcularea rezultatului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2 Organele de inspecției fiscale au constatat că în luna decembrie 2015, așa cum rezultă din bilanța de verificare, petenta a înregistrat un rulaj negativ în debitul contului 371 și respectiv, în creditul conturilor 378 și 4428. Analizând notele contabile (conform registrului jurnal) ce au generat aceasta situație, organele de control au constatat înregistrarea în 31.12.2015 a mai multor articole contabile prin care s-a diminuat stocul de mărfuri:

371 = 473 / cu semnul minus

4551 = 473 / cu semnul plus

Concomitent, au fost înregistrate articolele contabile ce au generat diminuarea adaosului comercial și a TVA neexigibilă:

473 = 4428 / -... lei

473 = 4551 / ... lei

și

473 = 378 / -... lei

473 = 4551 / ... lei

Aceste înregistrări se regăsesc la pag. 175 (anexa nr.10.2) din registrul jurnal general pus la dispoziție de către societate. Pentru clarificarea acestor înregistrări contabile, organele de control au solicitat informații în baza corespondenței derulate, indicată și în prezenta decizie la pct. 1.1., urmare căreia nu s-a clarificat această stare de fapt fiscală.

Având în vedere această situație, organele de control au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, funcție de datele regăsite în contabilitate.

Astfel, dacă stornările din contul 371 generează transpunerea în venituri și cheltuieli cu aceleași sume, din punct de vedere al stornărilor din conturile 378 și 4428, situația este diferită și are implicații asupra unor obligații bugetare suplimentare.

Astfel, stornarea regăsită în creditul contului 378 reprezintă o diminuare a veniturilor și implicit a rezultatului fiscal al anului 2015 cu suma de ... lei.

2.3 Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2017, prin nota contabilă nr./30.09.2017, petenta înregistrează următoarele articole contabile:

371.07.1 = / -.... lei

4428.07.1 / - lei

378.07.1 / - lei

6588 / - lei

și concomitent

6588 - 6588 / lei

În vederea clarificării acestor înregistrări contabile, organele de control au solicitat informații în cuprinsul aceleași corespondențe – anexele 1, 2, 3 și 4 la RIF – atât reprezentantului legal al petentei, cât și fostei contabile, fără însă a obține precizările solicitate.

Având în vedere această situație, organele de control au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, funcție de datele regăsite în contabilitate și având în vedere prevederile art. 19, alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, caracterul nedeductibil al sumei de ... lei regăsită în contul 6588 a fost deja stabilit de organele de control. Din punct de vedere al stornărilor din conturile 378 și 4428, situația generează noi obligații bugetare suplimentare.

Astfel, stornarea regăsită în creditul contului 378 reprezintă o diminuare a veniturilor și implicit a rezultatului fiscal al anului 2017 cu suma de ... lei.

3. Cu privire la modul de calcul și declarare a impozitului pe profit

Având în vedere că au fost constatate deficiențele cu privire la modul de înregistrare și declarare a cheltuielilor, veniturilor, dar și a pierderilor fiscale de recuperat, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului aferent, rezultând următoarele:

Funcție de deficiențele semnalate, rezultatul fiscal al fiecărui exercițiu financiar se prezintă astfel:

- în exercițiul financiar **01.01-31.12.2014** petenta a declarat un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care nu a calculat impozit deoarece a declarat o pierdere de recuperat din anii precedenți, în sumă de ... lei.

Funcție de cheltuielile nedeductibile constatate în urma verificării (... lei), dar și funcție de veniturile neînregistrate (... lei), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei. Având în vedere ca organele de control au constatat că petenta nu are pierdere de recuperat din perioada precedentă, rezulta că, la 31.12.2014, datorează un impozit pe profit în suma de ... lei.

- în exercițiul financiar **01.01-31.12.2015**, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de ... lei declarând o pierdere de recuperat din anii precedenți, în sumă de ... lei, a procedat la calculul și declararea unui impozit în sumă de ... lei, aferent unui profit în suma de ... lei (... – ...).

Funcție de cheltuielile nedeductibile constatate în urma verificării (... lei), dar și funcție de elementele asimilate veniturilor (... lei), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, rezultând un profit impozabil în suma de ... lei.

Având în vedere că organele de control au constatat că petenta nu are

pierdere de recuperat din perioada precedentă, rezultă ca, la 31.12.2015, datorează un impozit pe profit în sumă de ... lei, cu ... lei mai mare decât cel declarat.

- în exercițiul financiar **01.01-31.12.2016**, societatea a declarat un profit impozabil în suma de ... lei pentru care a calculat și declarat un impozit în sumă de ... lei.

Având în vedere constatările organelor de control cu privire la declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor, în fapt, profitul impozabil la 31.12.2016 este în suma de ... lei (astfel cum rezultă și din bilanța de verificare în baza căreia a fost întocmit bilanțul pentru anul 2016).

Funcție de diferențele constatate la preluarea în formularul 101 a veniturilor și cheltuielilor, dar și în funcție de cheltuielile nedeductibile constatate în urma verificării (... lei), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei și un impozit aferent în sumă de ... lei, cu ... lei mai mare decât cel declarat de către petentă.

- în exercițiul financiar **01.01-31.12.2017**, petenta a declarat o pierdere fiscală în suma de ... lei.

Funcție de cheltuielile nedeductibile constatate în urma verificării (... lei), dar și funcție de elementele asimilate veniturilor (... lei), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, rezultând un profit impozabil în sumă de ... lei și un impozit aferent în sumă de ... lei.

- în exercițiul financiar **01.01-31.12.2018**, petenta a declarat un profit impozabil în sumă de ... lei pentru care, ulterior recuperării pierderii de ... lei din perioada precedentă, a calculat și declarat un impozit în sumă de ... lei.

Funcție de cheltuielile nedeductibile constatate în urma verificării (... lei), organele de control au procedat la recalcularea rezultatului fiscal, rezultând un profit impozabil în suma de ... lei și un impozit aferent în sumă de ... lei, cu ... lei mai mare decât cel declarat de către petentă.

În concluzie, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei - în anexa nr. 12 este prezentată situația acestei diferențe pentru fiecare perioada fiscală în parte.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În ceea ce privește TVA deductibilă

Din verificarea modului de exercitare a dreptului de deducere a TVA organele de inspecție au constatat următoarele deficiențe:

- în considerarea faptului că petenta deține un număr 4 autovehicule pentru utilizarea cărora a achiziționat combustibilul și piesele de schimb,

deducând integral TVA înscrisă în documentele de achiziție (de regulă bonuri fiscale) raportat la împrejurarea că foile de parcurs transmise de petentă nu respectă dispozițiile art.145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal (pentru intervalul 2014-2015), respectiv art.298 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, astfel cum sunt explicitate prin normele de aplicare aferente, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei [... lei – aferentă perioadei 2014 – 2015; ... lei – aferentă perioadei 2016 – 2016] reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achizițiile de combustibil și piese de schimb aferente autovehiculelor pentru care petenta nu a făcut dovada utilizării exclusive pentru desfășurarea activității economice.

De asemenea, organele de control au constatat că începând cu luna 10.2017, petenta derulează un contract de leasing pentru achiziția unui autovehicul Ford , astfel că în mod similar s-a procedat la stabilirea TVA aferentă, în conformitate cu prevederile art.298 alin.(1) din Legea 227/2015; astfel, a rezultat o TVA în sumă totală de ... lei reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achiziția în leasing a autovehiculului Ford Situația defalcată pe fiecare perioadă fiscală în parte se regăsește în anexa nr.13(3) la RIF. Învederăm că din cuprinsul RIF rezultă că deoarece petenta nu a transmis fișa furnizorului de leasing cu conturi corespondente, organele de control au procedat la extragerea TVA din suma regăsită în creditul contului 401 - analitic pentru Unicredit Leasing.

b) în ceea ce privește TVA colectată

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au fost constatat următoarele deficiențe asupra modului de colectare a TVA:

b.1) În luna decembrie 2015, așa cum rezultă din bilanța de verificare (anexa nr. 10.1), petenta a înregistrat un rulaj negativ în debitul contului 371 și respectiv, în creditul conturilor 378 și 4428. Analizând notele contabile (conform registrului jurnal) ce au generat această situație, organele de control au constatat înregistrarea în 31.12.2015 a mai multor articole contabile prin care s-a diminuat stocul de mărfuri:

371 = 473 / cu semnul minus

4551 = 473 / cu semnul plus

Concomitent, au fost înregistrate articolele contabile ce au generat diminuarea adaosului comercial și a TVA neexigibilă:

473 = 4428 / - ... lei,

473 = 4551 / ... lei,

și

473 = 378 / - ... lei,

473 = 4551 / ... lei.

Aceste înregistrări se regăsesc la pag. 175 (anexa nr.10.2) din registrul jurnal general, pus la dispoziție de către petentă. Pentru clarificarea acestor

Înregistrări contabile, organele de control au solicitat informații în baza corespondenței electronice din data de 22.09.2020 (anexa nr.1). Deoarece petenta nu a dat curs acestor solicitări, în baza adresei nr.... /01.10.2020 organele de control au revenit formulând o nouă solicitare (anexa nr.2 la RIF).

În data de 07.10.2020, în baza adresei nr.../07.10.2020 (anexa nr.3 la RIF), d-na în calitate de reprezentant al X S.R.L., a comunicat organelor de control faptul că nu are un răspuns pentru cele solicitate deoarece „*datele au fost înregistrate în contabilitate de d-na, dânsa având contract individual de munca nr..../06.07.2012 încadrată în funcția de contabil șef pana la sfârșitul anului 2017*”.

Deși organele de control au încercat obținerea de informații chiar și de la d-na (Anexa nr.4 la RIF), aceasta nu a dat curs solicitărilor.

Având în vedere această situație, organele de control au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, funcție de datele regăsite în contabilitate. Astfel, dacă stornările din contul 371 generează transpunerea în venituri și cheltuieli cu aceleași sume, din punct de vedere al stornărilor din conturile 378 și 4428, situația este diferită și are implicații asupra unor obligații bugetare suplimentare.

Astfel, organele de control au stabilit că stornarea regăsită în creditul contului 4428 reprezintă o diminuare a obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei, întemeindu-și constatările pe prevederile art. 134¹, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b.2) În luna septembrie 2017, prin nota contabilă nr.20/30.09.2017, petenta înregistrează următoarele articole:

371.07.1 = / - ... lei

4428.07.1 / - ... lei

378.07.1 / - ... lei

6588 / - ... lei

și concomitent

6588 = 6588/... lei

Pentru clarificarea acestor înregistrări contabile, organele de control au solicitat informații – anexele 1, 2, 3 și 4 la RIF – însă reprezentatul petentei nu a fost în măsură să clarifice aceste aspecte, iar fosta contabilă nu a dat curs solicitării inspecției fiscale.

Având în vedere această situație, organele de control au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, în funcție de datele regăsite în contabilitate.

Din punct de vedere al stornărilor din contul 4428, situația generează obligații bugetare suplimentare.

Astfel, stornarea regăsită în creditul contului 4428 reprezintă o diminuare a obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei.

În cauză, organele de control au făcut aplicațiunea dispozițiilor art.281 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de TVA în sumă totală de ... lei, în anexa nr.14 la RIF fiind prezentată situația acestei diferențe pentru fiecare perioadă fiscală în parte.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

III.A. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând «alte cheltuieli de exploatare» și respectiv a cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând «cheltuieli privind mărfurile», cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la masa profitului impozabil în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

În fapt, în perioada supusă verificării, organele de inspecție fiscală au identificat în contabilitatea petentei înregistrarea unor cheltuieli în sumă totală de ... lei reprezentând: ... lei cu titlu de «alte cheltuieli de exploatare» și respectiv ... lei cu titlu de «cheltuieli privind mărfurile» pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Cu ocazia inspecției fiscale, petentei i s-au solicitat documente de natura mijloacelor de probă care să demonstreze că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și al desfășurării activității economice, însă **petenta nu a depus documente în acest sens.**

În contestația formulată motivul principal invocat de petentă referă la faptul că obligațiile fiscale stabilite suplimentar nu au la bază documente justificative, ci doar înregistrări contabile eronate care în opinia reprezentantei petentei ar fi trebuit verificate de organele de inspecție fiscală.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.19 alin.(1):

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

- art.21 alin.1:

„(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.”

coroborat cu **pct.12 din HG nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, conform **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, **pct. 44 din H.G. nr.44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac **cronologic și sistematic**, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de **document justificativ** care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, respectiv posibilitatea diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea

acestora, este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.25 alin.(1)** din același act normativ:

“(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.”

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„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.”

Având în vedere atât prevederile Vechiului Cod fiscal, cât și ale Noului Cod Fiscal, care intră în categoria dispozițiilor imperative, se reține că, **simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil**, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

care la art.6 precizează:

„(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.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta a înregistrat în evidența sa financiar – contabilă cheltuieli de natura «altor cheltuieli de exploatare» și respectiv ... lei «cheltuieli privind mărfurile» în perioada verificată de organele de inspecție fiscală, **fără a pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele justificative** în baza cărora s-au efectuat aceste înregistrări contabile.

Or, așa cum rezultă din normele legale precitate, legiuitorul a condiționat recunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la masa profitului impozabil – cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat – de îndeplinirea cumulativă a condițiilor exprese stipulate la pct. 48 H.G. nr.44/2004.

Învedereăm că așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală în considerarea rolului activ au făcut **demersuri** în vederea obținerii informațiilor/ documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile ale petentei, astfel:

- organele de control au solicitat informații în baza corespondenței electronice din data de **22.09.2020** (anexa nr. 1 la RIF);

- în considerarea faptului că petenta nu a dat curs acestor solicitări, în baza adresei nr.... /**01.10.2020** organele de control au revenit formulând o nouă solicitare (anexa nr.2 la RIF);

- organele de control au solicitat informații inclusiv de la d-na, în calitate de contabil șef în perioada verificată, (anexa nr.4 la RIF), însă aceasta nu a răspuns.

Singurul răspuns a fost transmis de administratorul societății X S.R.L., d-na., care însă nu a clarificat starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, dumneaei comunicând organelor de control faptul că **nu are un răspuns pentru cele solicitate** deoarece „*datele au fost înregistrate în contabilitate de d-na, dânsa având contract individual de muncă nr..../06.07.2012 încadrată în funcția de contabil șef pana la sfârșitul anului 2017*”.

Analizând contestația formulată, organul competent în soluționare constată că **singurul argument invocat este faptul că înregistrările contabile făcute de d-na sunt eronate**, faptul că preluarea sumelor (soldurile inițiale 01.01.2015, Rulajele 01.01.2015 – 30.06.2015 și soldurile finale la 30.06.2015) în programul nou (S...) este complet diferită generând erori de preluare a sumelor, indicând aceeași stare de fapt și pentru preluarea

de date de la 31.12.2015 la 01.01.2016. Petenta arată că aceste observații au fost făcute de un expert contabil, **fără însă să depună în probațiune vreun mijloc de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să confirme starea de fapt fiscală pe care o susține.**

Astfel, D.G.R.F.P. Timișoara în considerarea susținerilor din contestația formulată, respectiv argumentul principal că urmare verificărilor efectuate de expertul contabil „*erori semnificative în cel puțin două momente în urma cărora situațiile financiare nu mai reflectă și pe care, doamna, a încercat probabil să le remedieze prin note contabile, însă complicând mai mult situația.*”, și având în vedere rolul activ, după un **timp rezonabil** de la data înregistrării contestației cu **adresa nr. TMR_DGR ... /25.05.2021, i-a adus la cunoștință reprezentatului legal al petentei că nu a depus în susținerea afirmațiilor sale documente justificative** de natura mijloacelor de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală.

De asemenea, prin aceeași adresă, petentei i-au fost solicitate și următoarele documente:

- Rapoartele de gestiune din 30.06.2015 și din 01.07.2015, respectiv din 31.12.2015 și 01.01.2016, întocmite în condițiile legii;
- Registrul jurnal întocmit în condițiile legii, la aceleași date indicate mai sus;
- balanțele de verificare aferente.

Petenta a depus documentele solicitate expres (enumerare supra, la cele trei liniuțe), însă nu a depus niciun document justificativ raportat la verificările efectuate de vreun expert contabil în legătură cu starea de fapt fiscală constatată; astfel documentele depuse nu sunt în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală care au generat obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, respectiv taxa pe valoarea adăugată.

De altfel, în legătură cu acest capăt de cerere, **argumentele de fapt indicate în contestație nu au nicio relevanță**, nerezultând expres din cele două situații indicate de petentă de la datele de 30.06.2015-01.07.2015 și respectiv 31.12.2015 – 01.01.2016, în condițiile în care spre exemplu, cheltuiala în sumă totală de ... lei este aferentă perioadei 2015 – 2017, respectiv:

- anul 2014 - —;
- anul 2015 - ... lei;
- anul 2016 -... lei;
- anul 2017 - ... lei.

Conform prevederilor art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

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

(...)c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

se reține că în contestație petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și **dovezile** pe care se întemeiază acestea, or, așa cum am precizat petenta nu a înțeles să depună în probațiune vreun mijloc de probă care să-i susțină afirmațiile.

Or, organul de soluționare este ținut de dispozițiile **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.”*

simplele sale afirmații conform cărora sunt erori de înregistrare în contabilitate pe care le-a identificat un expert contabil (al cărui nume nu se menționează) nefiind depus vreun document care să poarte semnătura acestuia, să-și asume întreaga motivare și să refacă eventual evidența financiar – contabilă a petentei pentru a demonstra în mod punctual proveniența sumelor înregistrate în contabilitate cu trimitere inclusiv la **inventarele** societății petente (a căror întocmire este o obligație legală), respectiv la declarațiile înregistrate la autoritatea fiscală, nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației.

Conform prevederilor art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Articolul 7

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării ori transformării sau al lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

(2) Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

(2[^]1) În cazul în care în perioada inventarierii efectuate la finele anului intervin situații speciale constând în schimbări ale sediilor și/sau ale spațiilor de depozitare ale bunurilor aflate în patrimoniul, inclusiv în administrarea instituțiilor publice, ordonatorii de credite pot aproba ca, pentru bunurile existente în sediile și/sau în spațiile de depozitare respective, să se cuprindă în registrul-inventar valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere ale anului anterior, actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri până la finele perioadei de raportare.

(2²)Prevederile alin. (2¹) nu se aplică în cazul reorganizărilor instituțiilor publice, potrivit legii. Ordonatorii de credite vor cuprinde în raportul de analiză pe bază de bilanț ce însoțește situațiile financiare anuale informații cu privire la motivele care au generat efectuarea inventarierii în condițiile alin. (2¹).

(3)Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.”

Conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, entitățile au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii o dată pe an.

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 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:**

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Referitor la posibilitatea prezentării unei expertize contabile, ca posibil mijloc de probă în vederea stabilirii bazei de impunere precum și a

obligățiilor fiscale, se reține că aceasta nu are relevanță în cauza dedusă judecății, pentru motivele expuse mai jos:

În cauză, sunt incidente dispozițiile Hotărârii nr. 13/2011, care reglementează posibilitatea realizării de **expertize fiscale** în legătură cu obligațiile persoanelor fizice sau juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, astfel:

Hotărârea nr. 13/2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate:

„1. Sfera de cuprindere

Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale referitoare la obligațiile persoanelor fizice sau juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a altor drepturi și obligații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile sau alte venituri fiscale ale bugetului general consolidat al statului. (...)

Pe cale de consecință, cadrul legal referitor la realizarea de expertize solicitate de către instanțele judecătorești, organe de cercetare penală, organe fiscale sau alte părți interesate, în legătură cu obligațiile fiscale de natura impozitelor, taxelor și contribuțiilor reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, care fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, îl reprezintă **expertiza fiscală**.

Astfel, administrarea în cauza dedusă judecății de către organele fiscale a unei expertize contabile nu este posibilă, deoarece așa cum am demonstrat în cele ce preced, numai expertiza fiscală, realizată conform posibilității legale reglementată la art. 63 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, respectiv:

„ART. 63 Expertiza

(...) (2) Contribuabilul/plătitorul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie.”

reprezintă unul din mijloacele de probă care poate fi administrat de către autoritatea fiscală.

Subliniem însă că la alin. (4) al art. 63 din același act normativ, legiuitorul a stabilit că **„Expertiza se întocmește în scris.”**, la dosarul cauzei **nefiind depus niciun mijloc de probă în acest sens**, afirmațiile petentei fiind doar la nivel declarativ, în condițiile în care în cuprinsul contestației a precizat că urmează să apeleze la servicii de **expertiză contabilă** care să confirme starea de fapt fiscală pe care o susține.

Așa cum am demonstrat în cele ce preced condiția *sine qua non* ca o expertiză să poată fi administrată ca mijloc de probă în procedura fiscală este aceea ca expertiza respectivă să fie realizată conform Hotărârii nr. 13/2011 a Camerei Consultanților Fiscali, cu respectarea principiului contradictorialității, consacrat atât de norma legală precitată, cât și de dispozițiile Codului de procedură civilă cu care conform art. 2 alin. (3) Codul procedură fiscală se completează.

Astfel, rezultă cu puterea evidenței că **expertiza fiscală** constituie mijloc de probă atât în fața instanțelor judecătorești, a organelor judiciare de cercetare penală, cât și a organelor fiscale, având ca scop principal atât stabilirea adevărului, cât și soluționarea justă a cauzelor aflate în faza de cercetare penală sau de judecată, ori în procedura fiscală; luarea în considerare a afirmațiilor petentei în lipsa acestui mijloc de probă, cu ignorarea normelor legale precitate, ar excede cadrulul legal aplicabil în materie.

Referitor la conducerea evidenței financiar – contabile a unei entități juridice din România, învederăm că orice venit/cheltuială se înregistrează în evidența financiar contabilă a unei persoane juridice cu respectarea reglementărilor contabile, norma specială fiind Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele juridice având obligația de a-și organiza și a-și conduce contabilitatea financiară, potrivit acestei legi (art. 1 din Legea contabilității), într-un cadru bine determinat, Ministerul Finanțelor Publice fiind autoritatea competentă în elaborarea și emiterea de norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrele și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Învederăm că organele de inspecție fiscală au indicat în capitolul privind impozitul pe profit (atât în RIF, cât și în decizia de impunere) art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 2014-2015) și respectiv, ale art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal (pentru perioada 2016-2018) dispoziții legale care se coroborează cu art. 19 "*Reguli generale*" alin. (1) Cod fiscal, "*Calculul rezultatului fiscal*".

Conform art. 19 alin. (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.

Sintagma "**reglementărilor contabile aplicabile**" utilizată de legiuitor este explicitată prin la pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, citat în cuprinsul prezentei, care stipulează că „**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.” (a doua teză nefiind incidentă cauzei supuse soluționării în condițiile în care nu au fost identificate elemente similare veniturilor și cheltuielilor).

Astfel, orice venit/cheltuială se înregistrează în evidența financiar contabilă a unei persoane juridice cu respectarea reglementărilor contabile, norma specială fiind Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel la art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se stipulează că:

„Articolul 6

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În lumina acestor dispoziții legale, orice înregistrări contabile se fac în baza unor documente justificative în momentul efectuării ei, ori afirmațiilor petentei (neprobate cu documente justificative) în cauză ar putea exista erori contabile pe parcursul mai multor ani fiscali.

Pretenția petentei ca organele de inspecție fiscală să-i refacă întreaga evidență financiar – contabilă, nu are la bază nicio normă legală, cu atât mai mult cu cât conform art. 113 alin. 1 Cod procedură fiscală, obiectul inspecției fiscale îl reprezintă: **“verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”**

Doar lecturând conținutul art. 73 Cod procedură fiscală, respectiv:

„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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”,

rezultă că **în primul rând** sarcina de a proba actele și faptele care au stat la baza declarațiilor unui contribuabil îi aparține acestuia – or, așa cum rezultă din cuprinsul anexelor 1 – 4 la RIF organele de control au făcut demersuri pentru a da posibilitatea petentei să-și motiveze înregistrările contabile, însă nu s-a obținut niciun rezultat. Motivația reprezentantului legal al petentei, că nu are studii contabile, nu este prevăzută în cuprinsul niciunei norme legale

ca un motiv care să o disculpe în vreun fel sau să-i permită să evidențieze înregistrări contabile în lipsa vreunui document justificativ.

Mai mult, nici măcar în procedură administrativă de soluționare a contestației, petenta nu a depus vreun mijloc de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală care să-i susțină afirmațiile, deși legiuitorul a prevăzut expres acest drept la art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată Decizia privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS ... / 15.12.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../15.12.2020 de A.J.F.P. Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, în legătură cu impozitul pe profit aferent **cheltuielilor în sumă de ... lei** reprezentând «*alte cheltuieli de exploatare*» și respectiv a **cheltuielilor în sumă de ... lei** reprezentând «*cheltuieli privind mărfurile*», în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

III.B. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități datorate bugetului de stat și altor autorități publice (pct. 1.3 din decizia de impunere), cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la masa profitului impozabil în condițiile în care legiuitorul a prevăzut expres că aceste cheltuieli intră în categoria celor nedeductibile.

În fapt, în perioada 2017 – 2018, petenta și-a înregistrat în evidența financiar – contabilă cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități datorate bugetului de stat și altor autorități publice, pe care nu le-a declarat ca și cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în sumă totală de ... **lei**, din care: ... lei în anul 2017 și ... lei în anul 2018, astfel:

- 07.2017 - ... lei;
- 08.2017 - ... lei;
- 10.2017 - ... lei;
- 07.2018 - ... lei;
- 08.2018 - ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au făcut aplicațiunea dispozițiilor art.25 alin.(4) lit.b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, stabilind că suma totală de ... lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă la masa profitului impozabil aferent anilor 2017 și 2018.

În drept, Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 25 - Cheltuieli

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

*(...) b) **dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități;**”*

coroborat cu pct. 17(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016 care stipulează:

„17. (1) Prin autorități române/străine, în sensul art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale. ”

Pe cale de consecință, rezultă că legiuitorul a inclus în categoria cheltuielilor nedeductibile la masa profitului impozabil, cheltuielile cu dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, reglementând o excepție de la regulă – când sunt aferente contractelor încheiate cu aceste autorități – excepție care nu se confirmă în cauza supusă soluționării.

Învederăm că în legătură cu acest capăt de cerere, **petenta nu a indicat niciun motiv de fapt sau de drept pertinent**, argumentația cu înregistrările eronate față de acest capăt de cerere neavând nicio relevanță.

Având în vedere cele reținute, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS ... /15.12.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../15.12.2020 de A.J.F.P. Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, în legătură cu **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei** reprezentând cheltuieli cu amenzi, dobânzi și penalități datorate bugetului de stat și altor autorități publice, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.C. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente autovehiculelor (pct. 1.4 din decizia de impunere), respectiv suma de ... lei reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achizițiile de combustibil și piese de schimb și suma de ... lei reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achiziția în leasing a autovehiculului Ford , cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la masa profitului impozabil în condițiile în care petenta nu a făcut dovada utilizării exclusive pentru desfășurarea activității sale economice.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă și fiscală achiziții de combustibil și piese de schimb aferente unui număr de 4 autoturisme pe care le deține. De asemenea, petenta a înregistrat servicii de leasing financiar, în condițiile în care începând cu luna octombrie 2017 derulează un contract de leasing pentru achiziția unui autovehicul Ford

Petenta nu a făcut dovada utilizării exclusive a acestor autovehicule pentru desfășurarea activității sale economice, drept pentru care organele de inspecție au limitat dreptul de deducere a cheltuielilor la cota de 50% în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările, în vigoare (pentru perioada 2014 – 2015) și art.25 alin.(3) lit.I) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (pentru perioada 2016-2018), respectiv au stabilit suplimentar o TVA nedeductibilă reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achizițiile de combustibil și piese de schimb aferente acestor autovehicule raportat la prevederile art.145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (pentru intervalul 2014-2015), respectiv art.298 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (pentru perioada 2016-2018), astfel cum sunt explicitate prin normele de aplicare aferente.

În drept, în perioada 2014 – 2015, în materia impozitului pe profit, incidente speței sunt prevederile art.21 alin.4 lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(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... kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. (...)

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.49² 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, următoarele:

“49². 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. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ 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, rovinieta, 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. 145¹ 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.

Aceleași prevederi se regăsesc începând cu 01.01.2016 stipulate la art.25 alin.3 lit. I din Legea 227/2015 și anume:

“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...] 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... kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. (...)”

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus citate, legiuitorul a stipulat la pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

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

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

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

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

Astfel, cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale cuprind, 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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada 01.01.2012-31.12.2015, la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„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... kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.”

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%.

De asemenea, conform pct.45¹ alin.(1), alin.(2) și alin.(4) 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, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ 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... 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. 145¹ 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 - 147¹ 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.

[..](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. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin.(2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

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 cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%.

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 **foi de parcurs** care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Începând cu data de 01.01.2016, aceleași prevederi se regăsec la art.298 alin.1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și anume:

“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.” și la punctul 68 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aprobare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei contestate rezultă faptul că, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în sumă totală de lei (... lei în intervalul 2014-2015 + lei în intervalul 2016-2018) și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de lei aferente unor achiziții de combustibil și piese de schimb destinate mijloacelor de transport utilizate pentru distribuirea mărfurilor pentru care nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente care să justifice consumul de combustibil, dacă se încadrează în norma de consum, nefiind întocmite foi de parcurs pentru toate autovehiculele utilizate de către petentă, în conformitate cu prevederile HG nr. 1391/04.10.2015, în secțiunea 3, art. 27 alin. (2) lit. b) care prevede obligativitatea proprietarilor sau deținătorilor de vehicule de a elibera foi de parcurs sau ordine de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă, precum și Ordinul nr. 980 din 30.11.2011, pentru aprobarea normelor

metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea și efectuarea transporturilor rutiere și a activităților conexe acestora stabilite prin OG nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, în condițiile în care petenta nu s-a încadrat în prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 49² din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal.

Cu privire la cheltuielile nedeductibile cu combustibilul și piesele de schimb aferente autoturismelor deținute de petentă, în timpul desfășurării inspecției fiscale, petenta a prezentat spre exemplificare foile de parcurs întocmite în luna 12.2017 și a declarat (anexa nr.6 la RIF) că deține astfel de documente doar pentru intervalul 11.2017 – 03.2019.

În vederea verificării modului de întocmire a foilor de parcurs, organele de control au solicitat inclusiv transmiterea foilor de parcurs întocmite pentru luna 03.2019, transmise, spre exemplificare, de petentă pe cale electronică - anexele nr.7 și nr.8 la RIF, din analiza cărora a rezultat că acestea au un **caracter formal**, în sensul în care **niciuna din foile prezentate nu conține scopul deplasărilor, ci doar localitățile în care s-a efectuat deplasarea**. De asemenea, foile de parcurs, deși conțin informații cu privire la numărul de kilometri parcurși, nu furnizează kilometrajul la plecare și la sosire, fapt ce împiedică stabilirea utilizării exclusive a acestor autovehicule, în scopul desfășurării activității economice.

Învedereăm că în legătură cu acest capăt de cerere, petenta nu a indicat niciun motiv de fapt sau de drept pertinent, argumentația cu înregistrările eronate față de acest capăt de cerere neavând nicio relevanță.

Astfel, deși legiuitorul a reglementat posibilitatea prezentării unor mijloace de probă noi, conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, petenta nu a depus niciun mijloc de probă/document justificativ care să-i permită în mod legal acordarea deductibilității integrale a cheltuielilor cu piesele de schimb și combustibilul, respectiv exercitarea posibilității dreptului de deducere a TVA aferentă, neprobând folosirea exclusivă a autoturismelor în interesul afacerii.

La contestația formulată societatea contestatară nu a anexat documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care raportat la dispozițiile legale antecitate, sarcina probei revine societății contestatate.

Având în vedere prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar în conformitate cu prevederile art.6, art.7 din același act normativ, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, starea de fapt fiscală prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, iar în speță au analizat starea de fapt fiscală în raport de prevederile legale aplicabile speței, de

documentele prezentate de societatea contestatară, precum și informațiile date de reprezentatul legal al societății, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul, piese de schimb, leasing financiar în condițiile în care nu s-a făcut dovada că mijloacele de transport auto au fost folosite exclusiv în scopul desfășurării activității economice a societății.

Din prevederile legale mai sus enunțate rezultă că legiuitorul a limitat la 50% deductibilitatea cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează în baza documentelor justificative, respectiv foi de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, în cazul utilizării exclusive a automobilelor în scopul activității economice, însă în speță, după cum s-a arătat și mai sus, foile de parcurs prezentate nu conțin informațiile prevăzute de lege, acestea fiind întocmite doar formal.

În mod similar, în legătură cu TVA în sumă totală de ... lei reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achiziția în leasing a autovehiculului Ford , învedereăm că și în cazul autovehiculelor aflate în leasing a fost limitată deductibilitatea dreptului de deducere al TVA, **la 50%**, dacă **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește . kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este **obligatia persoanei impozabile să demonstreze** că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

Or, așa cum rezultă din cele ce preced, petenta nu a prezentat nici motive de fapt, nici temeieri de drept și cu atât mai puțin dovezi obiective care să demonstreze utilizarea exclusivă a autoturismelor în folosul activității

societății petente, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate și se va **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată cu privire la **cheltuielile în sumă de lei** reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente autovehiculelor (pct. 1.4 din decizia de impunere), respectiv suma de **... lei reprezentând 50% din TVA** dedusă pentru achizițiile de combustibil și piese de schimb și **suma de ... lei reprezentând 50% din TVA dedusă** pentru achiziția în leasing a autovehiculului Ford , pentru care societatea contestatară nu a făcut dovada că sunt utilizate exclusiv în *scopul desfășurării activității economice a acesteia*.

III.D. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă în mod legal echipa de inspecție fiscală a stabilit aceste obligații în sarcina societății, în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă altă situație de fapt decât cea constatată de inspecția fiscală.

În fapt, în urma verificării, conform declarațiilor 394 existente în baza de date ANAF pentru luna ieulie 2014, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri în suma de ... lei, ca rezultat al neconcordanțelor constatate între achiziția declarată de partenerul intern al petentei în calitate de beneficiar, respectiv firma S.R.L. (CUI ...) și livrarea aferentă declarată de X S.R.L., în calitate de furnizor.

Astfel, deși în luna iulie 2014, S.R.L. a declarat achiziții în valoare de ... lei (inclusiv TVA), X S.R.L. nu a procedat la declararea livrării.

În drept, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

“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.”

Sintetizând textele de lege de mai sus, se reține că profitul impozabil/rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Așa, cum s-a reținut la situația de fapt, echipa de inspecție fiscală a stabilit venituri în suma de ... lei (... lei-... lei), ca rezultat al neconcordanțelor constatate între achiziția declarată de partenerul intern al petentei în calitate de beneficiar, respectiv firma S.R.L. (CUI ...) și livrarea aferentă declarată de X S.R.L., în calitate de furnizor.

Față de această constatare, petenta, prin contestația formulată, nu prezintă argumente de fapt și de drept (singurele motive fiind cele referitoare la erorile contabile), deși conform bazei de date a ANAF, s-a constatat că beneficiarul S.R.L. este administrat de dl. (X S.R.L. fiind administrată de d-na), iar în cazul semnăturilor digitale fiind identificate aceleași persoane pentru ambele societăți.

Învedereăm că dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează expres că:

„(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.”

În timp ce Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, **declararea** creanțelor fiscale fiind inclusă în administrarea creanțelor fiscale.

Ori, relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, conform alin. 2 al art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală *„Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să **declare corect** datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.”*

Pe cale de consecință, raportat la neconcordanțele identificate de organele de inspecție fiscală în legătură cu tranzacția petentei cu firma S.R.L., respectiv faptul că petenta X S.R.L. nu a declarat livrarea, rezultă că în mod corect și legal inspecția fiscală a stabilit venituri în suma de ... lei, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere se va **respinge ca neîntemeiată** contestația, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015.

III.E. Referitor la capetele de cerere privind înregistrările contabile efectuate de petentă (stornări) în luna decembrie 2015 și respectiv în luna septembrie 2017, care au generat redimensionarea veniturilor cu suma totală de lei și stabilirea TVA colectată în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă în mod legal echipa de inspecție fiscală a

b) referitor la taxa pe valoarea adăugată:

- în luna decembrie 2015, petenta a înregistrat la data de 31.12.2015 mai multe articole contabile prin care s-a diminuat stocul de mărfuri:

371 = 473 cu semnul minus
4551 = 473 cu semnul plus

Concomitent, au fost înregistrate articolele contabile ce au generat diminuarea adaosului comercial și a TVA neexigibilă:

473 = 4428 - ... lei
473 = 4551 ... lei

și

473 = 378 - ... lei
473 = 4551 ... lei

- în luna septembrie 2017, prin nota contabilă nr.20/30.09.2017, petenta înregistrează următoarele articole:

371.07.1 = % - ... lei
 4428.07.1 - ... lei
 378.07.1 - ... lei
 6588 - ... lei

și concomitent

6588 = 6588/... lei

Având în vedere că petenta nu a clarificat aceste înregistrări contabile, organele de control au procedat la stabilirea stării de fapt fiscale, în funcție de datele regăsite în contabilitate.

Astfel, dacă stornările din contul 371 generează transpunerea în venituri și cheltuieli cu aceleași sume, din punct de vedere al stornărilor din conturile 378 și 4428, situația este diferită și are implicații asupra unor obligații bugetare suplimentare.

În consecință, organele de control au stabilit că stornarea regăsită în creditul contului 4428 reprezintă o diminuare a obligației de colectare a TVA în sumă de ... lei – referitor la luna decembrie 2015, făcând aplicațiunea dispozițiilor art. 134¹ alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, referitor la luna septembrie 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, în temeiul dispozițiilor art.281 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, petenta arată că în evidența sa contabilă, au fost identificate preluări de solduri finale eronate, făcând trimitere expresă la două situații, respectiv preluările de la datele de 30.06.2015 la 01.07.2015 și respectiv de la 31.12.2015 la 01.01.2016.

În susținerea contestației face trimitere la discuția cu un expert contabil, fără a-i preciza identitatea și fără a depune în probațiune vreun mijloc de probă care să poarte semnătura acestuia, cu consecința asumării celor afirmate.

În drept, în materia **impozitului pe profit**, pentru anul 2015, este în vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 19 precizează:

„Art.19

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

Începând cu anul 2016, în vigoare sunt dispozițiile Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Articolul 19

Reguli generale

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

În materia **taxei pe valoarea adăugată**, pentru anul 2015, este în vigoare Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Articolul 134^{^1}

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Începând cu 01.01.2016, în vigoare sunt dispozițiile Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Articolul 281

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.”

De asemenea, la art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se stipulează că:

“„Articolul 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează

în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.” coroborat cu pct. 21 din Norme Generale din 5 noiembrie 2015 de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin **Ordinul 2634/2015** privind documentele financiar-contabile care stipulează:

„21. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în entitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în timpul inspecției fiscale efectuate, organele de control au identificat în evidența financiar contabilă a petentei o serie de înregistrări care au la bază note contabile din lunile decembrie 2015 și septembrie 2017, din analiza cărora a rezultat existența unor venituri suplimentare, respectiv necolectarea TVA de către societatea petentă.

Referitor la activitatea de inspecție fiscală, conform Codului de procedură fiscală legiuitorul a definit controlul fiscal ca fiind **„totalitatea activităților efectuate de organele fiscale pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă”** - art. 1 pct. 6.

De asemenea, la alin. (1) al art. 113 din aceeași normă legală, inspecția fiscală este definită ca fiind: **„activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”**.

Din cele două dispoziții legale rezultă că principalul obiectiv al unei inspecții fiscale îl reprezintă verificarea activității unei persoane juridice prin prisma drepturilor și obligațiilor pe care i le conferă cadrul general – Codul de procedură fiscală.

În acest sens, unul dintre principiile care stau la baza raporturilor dintre autoritatea fiscală și contribuabili îl reprezintă rolul activ pe care trebuie să-l îndeplinească organele fiscale în relația cu contribuabilii.

Or, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală și-au îndeplinit acest rol, în condițiile în care au făcut **demersuri** în vederea obținerii informațiilor/ documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor contabile ale petentei, astfel:

- organele de control au solicitat informații în baza corespondenței

electronice din data de **22.09.2020** (anexa nr. 1 la RIF);

- în considerarea faptului că petenta nu a dat curs acestor solicitări, în baza adresei nr.... /**01.10.2020** organele de control au revenit formulând o nouă solicitare (anexa nr.2 la RIF);

- organele de control au solicitat informații inclusiv de la d-na, în calitate de contabil șef în perioada verificată, (anexa nr.4 la RIF), însă aceasta nu a răspuns.

Conform RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, singurul răspuns a fost transmis de administratorul societății X S.R.L., d-na, care însă nu a clarificat starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, dumneai comunicând organelor de control faptul că **nu are un răspuns pentru cele solicitate** deoarece „*datele au fost înregistrate în contabilitate de d-na, dânsa având contract individual de muncă nr.33/06.07.2012 încadrată în funcția de contabil șef pana la sfârșitul anului 2017*”.

În această situație, analiza contabilă și fiscală a petentei a avut în vedere datele regăsite în contabilitatea financiar contabilă a petentei, fiind redimensionat venitul aferent anilor 2015 și 2017 cu sumele stornate, respectiv fiind stabilită suplimentar TVA colectată aferentă.

Analizând contestația formulată, organul competent în soluționarea contestației constată că singurul argument invocat este faptul că înregistrările contabile făcute de d-na sunt eronate, faptul că preluarea sumelor (soldurile inițiale 01.01.2015, Rulajele 01.01.2015 – 30.06.2015 și soldurile finale la 30.06.2015) în programul nou (S...) este complet diferită generând erori de preluare a sumelor, indicând aceeași stare de fapt și pentru preluarea de date de la 31.12.2015 la 01.01.2016, arătând că aceste observații au fost făcute de un expert contabil, fără însă să depună în probațiune vreun mijloc de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, în condițiile în care la art. 63 alin. (2) și (3) se stipulează:

„**ART. 63 Expertiza**

(...) (2) *Contribuabilul/plătitorul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie.*

(...) (4) **Expertiza se întocmește în scris.**”,

iar la art. 269 alin. (1) conținut de Titlul VIII care reglementează procedura administrativă de soluționare a contestațiilor, cu **titlu imperativ** sunt enumerate elementele pe care trebuie să le cuprindă contestația, la lit. d) fiind stipulate:

„**ART. 269 Forma și conținutul contestației**

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

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

Învederăm că D.G.R.F.P. Timișoara în considerarea susținerilor din contestația formulată, respectiv argumentul principal că urmare verificărilor efectuate de expertul contabil „*erori semnificative în cel puțin două momente în urma cărora situațiile financiare nu mai reflectă și pe care, doamna, a încercat probabil să le remedieze prin note contabile, însă complicând mai mult situația.*”, și având în vedere rolul activ, după un **timp rezonabil** de la data înregistrării contestației cu **adresa nr. TMR_DGR ... /25.05.2021, i-a adus la cunoștință reprezentatului legal al petentei că nu a depus în susținerea afirmațiilor sale documente justificative** de natura mijloacelor de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală.

De asemenea, prin aceeași adresă petentei i-au fost solicitate și următoarele documente:

- Rapoartele de gestiune din 30.06.2015 și din 01.07.2015, respectiv din 31.12.2015 și 01.01.2016, întocmite în condițiile legii;
- Registrul jurnal întocmit în condițiile legii, la aceleași date indicate mai sus;
- balanțele de verificare aferente.

Petenta a depus documentele solicitate expres (enumerare supra, la cele trei liniuțe), însă nu a depus niciun document justificativ raportat la verificările efectuate de vreun expert contabil în legătură cu starea de fapt fiscală constatată; astfel documentele depuse nu sunt în măsură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală care au generat obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, respectiv taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, argumentația petentei referitoare la existența erorilor de înregistrare în contabilitate, neînsoțită de vreun mijloc de probă de natura celor prevăzute expres de Codul de procedură fiscală, rămâne la nivel de „*simple afirmații*” în condițiile în care 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 – dreptul comun în materie, citate la pct. III.A din prezenta.

Sublinem că și în dreptul special – Codul de procedură fiscală, se regăsesc dispoziții legale care instituie sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale contribuabilului – a se vedea art.73 alin.(1).

Referitor la corecțiile făcute în evidența contabilă prin note contabile, în cauză sunt aplicabile și prevederile **Ordinului 2634/2015 privind documentele financiar-contabile care în cuprinsul Normelor generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile**, stipulează:

„20. Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui

centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și din aceeași perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.”

astfel legiutorul a reglementat și situația înregistrărilor în contabilitate pe bază de note de contabilitate - în cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative – însă **sub condiția potestativă de a avea la bază „note justificative sau note de calcul, după caz”**, în cauza supusă soluționării nefiind îndeplinită această condiție, petenta nedeputând în susținerea contestației astfel de documente.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Referitor la posibilitatea prezentării unei expertize contabile, ca posibil mijloc de probă în vederea stabilirii bazei de impunere precum și a obligațiilor fiscale, se reține că aceasta nu are relevanță în cauza dedusă judecătii, pentru motivele expuse la cap. III.A. al prezentei, fiind aplicabile **mutatis mutandis** și la cap. III.E.

Referitor la conducerea evidenței financiar – contabile a unei entități juridice din România, în mod similar, în cauză sunt aplicabile **mutatis mutandis** motivele expuse la cap. III.A. al prezentei, conform cărora autoritatea fiscală nu are obligația de a reface evidența financiar contabilă a petentei cu atât mai mult cu cât **pretenția petentei ca organele de inspecție fiscală să-i refacă întreaga evidență financiar – contabilă, nu are la bază nicio normă legală**, prin raportare la dispozițiile art. 113 alin. 1 coroborat cu art. 73 Cod procedură fiscală.

În considerarea dispozițiilor exprese ale art. 73 alin. 1 Cod procedură fiscală, în condițiile în care petenta nu a demonstrat cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, legalitatea pretențiilor sale referitor la starea de fapt fiscală în legătură cu stornările efectuate în lunile decembrie 2015 și septembrie 2017, contestația urmează

a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere, în condițiile stării de fapt constatate de inspecția fiscală în considerarea prevederilor art. 6 și art. 7 din același act normativ, descrisă la capitolul impozit pe profit din RIF nr. F-CS .../15.12.2020, pct. 2.2 și 2.3, respectiv la capitolul privind TVA colectată – lit. b.1) și b.2), atâta vreme cât nici în procedura de soluționare a contestației petenta nu a uzat de posibilitatea conferită de legiuitor conform art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, în legătură cu demonstrarea stării de fapt pretinse.

În acest sens, facem trimitere și la dispozițiile art. 72 Cod procedură fiscală care referitor la sarcina probei stipulează că:

„ART. 72

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Pe cale de consecință, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația, în legătură cu capetele de cerere privind înregistrările contabile efectuate de petentă în luna decembrie 2015 și respectiv în luna septembrie 2017, care au generat redimensionarea veniturilor cu suma totală de lei și stabilirea TVA colectată în sumă totală de lei.

III. F. Referitor la capetele de cerere privind contestația formulată împotriva:

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021,
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021,
- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021,

în condițiile în care contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS ... /15.12.2020 emisă de A.J.F.P. Caraș-Severin – Inspecție Fiscală a fost respinsă, în considerarea dispozițiilor art. 50 alin. 2 Cod procedură fiscală și în baza principiului general de drept **accessorium sequitur principale**, va fi **respinsă ca neîntemeiată** și contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021 emise de A.J.F.P. Timiș – Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând penalități de nedeclarare stabilite astfel:

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021,

în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, citate în cuprinsul prezentei.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE :

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-CS ... /15.12.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .../15.12.2020 de A.J.F.P. Caraș-Severin – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021, Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021 și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021, emise de A.J.F.P. Timiș – Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând penalități de nedeclarare stabilite astfel:

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr.../20.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../29.01.2021;

- ... lei – conform Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități nedeclarare nr. .../02.02.2021.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Caraș-Severin – Inspecție Fiscală,

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Timiș – Serviciul Administrare Venituri
Contribuabili Mijlocii,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,