

DECIZIE nr. 3675/31.07.2019

privind contestația formulată de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/03.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. ARG_AIF 971/25.03.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR 1...../03.04.2019, asupra contestației formulate de

Societatea XL SRL,
CIF:

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/19.03.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/03.04.2019.

Societatea X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR/18.02.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR/18.02.2019 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR/18.02.2019, solicitând anularea în parte a actelor contestate.

Petenta contestă suma totală de **xxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR18.02.2019, precum și baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă perioadei 01.01.2015 – 31.01.2017 stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR .../18.02.2019.

Contestația a fost semnată de SCPA , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria AR, nr. 276762/17.03.2019 , în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../18.02.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-A..../18.02.2019 emise de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația a fost depusă în termenul de

45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR ../18.02.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR ../18.02.2019 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR ../18.02.2019 solicitând anularea în parte a actelor atacate pentru următoarele motive:

Referitor la baza impozabilă privind impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxx lei prin Decizia privind modificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. F-AR ../18.02.2019

A. Referitor la ajustarea bazei de impozitare cu suma de xxxx lei, reprezentând cheltuielile de combustibil, din care contestăm suma de xxxx lei.

În fapt petenta arată în legătură cu cheltuielile cu combustibilul în sumă de xxxx lei pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat nedeductibile fiscal că acestea reprezintă contravaloarea consumului de combustibil al autoturismului cu numărul de înmatriculare și al autovehiculului cu numărul de înmatriculare

Astfel, susține că, după cum se poate observa din certificatul de înmatriculare al autovehiculului cu numărul de înregistrare prezentat în Anexa 4 la contestație, acesta are masa totală admisă de 6.300 kg (mai mare de 3.500 kg), fapt pentru care nu se supune condițiilor de limitare ale combustibilului conform art. 25, alin. 3, pct. 4, lit. 1) Cod fiscal, fostul art. 21, alin. 3, lit. 1 din vechiul Cod fiscal.

În ceea ce privește mijlocul de transport cu numărul de înregistrare, arată că acesta are masa totală autorizată mai mică de 3.500 kg și a fost utilizat în mod frecvent la distribuirea mărfurilor în Municipiul Arad, după cum reiese din facturile de vânzare anexate la contestație (Anexele 5), unde au inserat la rubrica "mijlocul de transport" autovehiculul (cu titlu de exemplu: factura 3...../12.03.2015, factura ../08.07.2015, factura/05.02.2015, factura/13.02.2015, factura/2015, factura/2015, factura/2015 etc.).

În opinia petentei, în legătură cu acest mijloc de transport, datorită faptului că are masa totală maximă autorizată mai mică de 3.500 kg se supune într-adevăr limitării cheltuielilor cu combustibilul în procent de 50 %

din cheltuiala cu combustibilul, conform art. 25, alin. 3, pct. 4, lit. 1) Cod fiscal, iar datorită faptului că pentru aceste autovehicule nu au fost întocmite foi de parcurs așa cum prevede pct. 16, alin. 2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 25, alin. 3, pct. 4, lit. 1) din Codul fiscal, baza de impozitare se ajustează în plus cu suma de xxxxx lei (xxxxx lei x 50 % = 40.502 lei) și nu cu suma de xxxxxx lei.

B. Referitor la ajustarea bazei de impozitare cu suma de F SRL.

Arata că, după cum se poate observa din art. II al contractului de prestări servicii nr. 8 din data de 01.11.2014 (Anexa 6 la contestație), prestatorul s-a obligat să asigure servicii ce țin de partea comercială a societății, respectiv servicii coordonare și conducere a departamentului comercial, iar necesitatea contractării acestor servicii rezidă, în opinia petentei, din faptul că petenta nu avea angajată o persoană cu astfel de atribuții. În ceea ce privește justificarea prestării acestor servicii vechiul Cod fiscal, în art. 21, alin. 4, lit. m) și pct. 48 Norme, impunea îndeplinirea unor condiții de formă privind realizarea acestor servicii cum ar fi "situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare".

Însă, arată că, organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece nu au fost prezentate situații de lucrări. Față de aceste constatări, petenta recunoaște că, într-adevăr, prestatorul nu a întocmit situații de lucrări, dar au existat în schimb alte materiale corespunzătoare care probează că aceste servicii au fost realizate în fapt, după cum urmează:

- corespondența efectuată prin e-mail cu furnizorii și clienții companiei, prin care se efectuau comenzile, se aprobau prețurile etc. (o parte din corespondența era realizată de d-na DH, salariată a FC SRL) (Anexele 7 la contestație);

- facturi de vânzare din care rezultă că domnul FT a distribuit mărfuri în numele societății (de exemplu factura AR D nr./16.01.2015, factura AR C nr./03.01.2015 etc.) (Anexele 8 la contestație).

Față de cele prezentate mai sus rezultă, în opinia petentei, sunt îndeplinite toate condițiile de fond și formă conform art. 21, alin. 4, lit. m) din vechiul Cod fiscal și pct. 48 Norme, respectiv:

- serviciile au fost necesare - art. 21, alin. 4, lit. m) Cod fiscal - societatea nu avea angajată o persoană care să conducă departamentul comercial;

- serviciile au fost prestate în baza unui contract - art. 21, alin. 4, lit. m) Cod fiscal - a se vedea contractul de prestări servicii nr. 8 din data de 01.11.2014;

- serviciile sunt justificate cu materiale corespunzătoare - art. 21, alin. 4, lit. m) Cod fiscal și pct. 48 Norme - a se vedea materialele din Anexele 7

și 8 la contestație.

Raportat la cele de mai sus și la prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) Cod fiscal, consideră că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și, ca atare, sunt deductibile fiscal la determinarea bazei de impozitare privind impozitul pe profit.

Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei

Petenta arată că, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina sa un TVA în sumă de xxxxx lei din care se contestă următoarele sume:

- TVA nedeductibilă în sumă xxxx lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul;
- TVA nedeductibilă aferentă prestărilor de servicii efectuate în anul 2015 de către FC SRL în sumă de xxxxx lei;
- TVA aferentă minusului de inventar constatat de organele fiscale la data de 28.01.2019 în sumă de xxxxx lei

A. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de xxxxxx lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul.

Petenta arata că starea de fapt fiscală cu privire la cheltuielile cu combustibilul a fost prezentată la punctul I.A. în ceea ce privește deducerea TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul consideră că deducerea TVA trebuia să se facă limitat (50 %) conform prevederilor art. 298, alin. 1) din Codul fiscal (art. 145 indice 1 Vechiul Cod fiscal) și nu integral. Astfel, din suma de xxxxx lei, în opinia petentei, ajustarea este legală doar pentru suma de xxxxx (xxxxx x 50%) lei, iar nu pentru întreaga sumă de xxxxxxxx lei.

B. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de xxxxxx lei aferentă prestărilor de servicii efectuate în anul 2015 de către FC SRL.

Arată că starea de fapt fiscală cu privire la prestările de servicii efectuate de FC SRL a fost expusă la punctul I.B. din contestație și că organele de inspecție fiscală au calificat nedeductibile fiscal respectivele cheltuieli și, pe același considerent, au considerat și TVA nedeductibilă fiscal.

Însă, susține că, chiar dacă ar fi fost nedeductibile fiscal (deși sunt deductibile fiscal) nu există o corelare directă între cheltuielile nedeductibile și TVA nedeductibilă, TVA fiind un impozit indirect căreia îi sunt aplicate alte principii fiscale și norme legale decât impozitului pe profit.

Astfel, un principiu fundamental al TVA este principiul neutralității fiscale potrivit căruia oriunde se colectează în amonte TVA, în aval trebuie să existe un drept de deducere dacă operațiunea respectivă a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În ceea ce privește serviciile prestate de FC SRL, arată că, petenta și-a exercitat dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145, alin. 2 din vechiul Cod fiscal și ale art. 146 din vechiul Cod fiscal. Astfel, serviciile respective au fost utilizate în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, respectiv servicii ce țin de coordonarea și conducerea departamentului comercial, iar pentru exercitarea dreptului de deducere societatea deține o factură emisă de prestator în condițiile prevăzute de art. 155 din vechiul Codul fiscal.

În concluzie, pentru TVA în sumă de xxxxxx lei, aferentă serviciilor prestate de FC SRL în anul 2015, petenta și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a TVA.

C. Referitor la TVA în sumă de xxxxxx lei aferentă minusului de inventar constat de organele fiscale la data de 28 ianuarie 2019.

Prezintă constatările organelor de inspecție fiscală arătând că, în data de 28 ianuarie 2019 organele de inspecție fiscală au procedat la inventarierea stocului de marfa înregistrat în evidența contabilă în contul 371.06 - Mărfuri diverse și au constatat că acest stoc este minus de inventar. Pe baza acestei constatări, în baza art. 304, alin. 1), lit. c) Cod fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat o TVA suplimentară în sumă de xxxxxx lei la data de 31 decembrie 2016.

Față de aceste constatări petenta consideră că organele fiscale au ajustat în mod eronat TVA în sumă de xxxxx lei la data de 31 decembrie 2016, ajustarea trebuind efectuată la data constatării minusului de inventar (data de 28 ianuarie 2019), respectiv prin decontul de TVA al lunii ianuarie 2019. În opinia petentei, acest fapt e susținut chiar de textele legale în baza cărora organele de inspecție fiscală au efectuat ajustarea, respectiv art. 304, alin. 1), lit. c) Cod fiscal și pct. 78 din Normele metodologice de aplicare ale art. 304 Cod fiscal pe care le citează în cuprinsul contestației.

În considerarea celor mai sus prezentate, arată că, nu contestă faptul că TVA trebuia ajustată conform minusului de inventar, doar că ajustarea trebuia să se efectueze prin decontul lunii ianuarie 2019, iar nu în luna decembrie 2016, așa cum au considerat organele de inspecție fiscală, deoarece, în opinia sa, după cum se poate observa din textele legale ale pct. 78, alin. 1) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, ajustarea se evidențiază în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care a fost constat minusul de inventar, respectiv în decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2019.

Pentru toate aceste motive solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

II. Inspecția fiscală la X SRL a vizat: impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2015 – 31.01.2017 și taxa pe valoarea adăugată pentru

perioada 01.01.2015 - 31.01.2017;

Urmare inspectiei fiscale partiale derulate a fost emisă **Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-AR18.02.2019 si Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale F-AR/18.02.2019, emise in baza Raportului de inspectie fiscala F-AR/18.02.2019**, stabilindu-se în sarcina petentei urmatoarele obligatii fiscale de plata:

A) taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în suma de xxxxx lei, aferenta perioadei 01.01.2015 – 31.12.2017 din care petenta contesta suma totala de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-AR .../18.02.2019

B) cheltuieli nedeductibile in suma totala de 221.181 lei, determinate pentru perioada 01.01.2015-31.01.2017, rezultând o diminuare pierdere in suma de xxx lei, fara a se stabili impozit pe profit suplimentar ca urmare a recalculării bazei de impozitare, având drept consecință recuperarea de către societate a pierderii în suma de xxx lei, în anii urmatori din care petenta contesta suma de xxx lei reprezentând cheltuieli nedeductibile

Organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Cu privire la ajustarea bazei de impozitare cu suma de xxx lei reprezentând cheltuielile de combustibil din care se contesta suma de xxx lei și respingerea dreptului de deducere a TVA aferenta în sumă de xxx lei din care petenta contesta suma de xxxxx lei (xxxxx lei x 50%)

În perioada 2015 – 2017, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma totala de xxxxx lei (xxxxx lei în anul 2015 + xxx lei în anul 2016 + xxx lei în anul 2017) și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei aferente unor achiziții de combustibil destinate mijloacelor de transport utilizate pentru distribuirea mărfurilor pentru care nu a putut prezenta organelor de inspectie fiscala documente care sa justifice consumul de combustibil, dacă se încadrează în norma de consum, nefiind întocmite foi de parcurs pentru toate autovehiculele utilizate de către societate, 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 in cursa, precum si Ordinul nr. 980 din 30.11.2011, pentru aprobarea normelor metodologice privind aplicarea prevederilor referitoare la organizarea si efectuarea transporturilor rutiere si 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, în timpul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție au solicitat petentei, în mai multe rânduri, prezentarea unor situații privind kilometri parcurși de către autovehiculele utilizate de către societatea petentă, precum și consumurile de combustibil pentru fiecare autovehicul folosit pentru distribuția produselor comercializate în perioada 2015-2017, în vederea justificării consumurilor de combustibil înregistrate de către societatea X SRL. Petenta nu a dat curs solicitărilor repetate ale inspecției fiscale reprezentând situațiile solicitate cu privire la consumul de combustibil alocat pe fiecare autovehicul în parte și norma de consum aferentă acestuia, astfel încât, nu s-a putut justifica cu documente consumul de combustibil aferent mijloacelor de transport utilizate de către petentă.

Prin urmare, având în vedere faptul că pentru cheltuielile aferente unor achiziții de combustibil, destinate mijloacelor de transport utilizate pentru distribuirea mărfurilor, în suma totală de xxx lei, nu s-au putut delimita consumurile de combustibil, și implicit cheltuielile pe fiecare din cele două autovehicule, petenta neputând justifica cu documente (foi de parcurs) efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, conform prevederilor art. 19 și art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de xxxxx lei reprezintă din punct de vedere fiscal, cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil, aferente perioadei ianuarie 2015 - ianuarie 2017 (perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit), motiv pentru care au emis Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR/18.02.2018 prin care **s-a diminuat baza impozabilă stabilită de contribuabil, pe perioada 01.01.2015 – 31.01.2017, cu suma de xxxx lei din care petenta contestă suma de 40.502 lei (81.003 lei x 50 %) și în temeiul art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 au stabilit o TVA suplimentară în sumă de xxxxxx lei din care petenta contestă suma de xxxx lei (xxxxx lei x50%)** prin Decizia de impunere nr. F-AR/18.02.2019.

Cu privire la ajustarea bazei de impozitare cu suma de xxxxxx lei, reprezentând cheltuielile de prestări de servicii efectuate de FC SRL și respingerea dreptului de deducere a TVA aferent în sumă de xxxx lei

În anul 2015, petenta a înregistrat în cadrul cheltuielilor deductibile (contul 628) la determinarea masei profitului impozabil, în perioada ianuarie 2015-decembrie 2015, cheltuieli în suma totală de xxxx lei și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei, reprezentând prestări de servicii lunare în baza Contractului de prestări servicii nr..../01.11.2014

încheiat cu societatea FC SRL constând în “organizare și coordonare a activității comerciale și a personalului angajat, promovarea vânzării prin realizarea și menținerea unei rețele comerciale, participarea la aplanarea conflictelor cu clienții, încasarea creanțelor rezultate din vânzarea produselor, transmiterea de situații periodice privind realizarea țarghetului și a bugetului de venituri și cheltuieli”. În justificarea acestor servicii, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile fiscale având înscrise mențiunea “prestări servicii conform contract”, la care nu s-au anexat situații de lucrări, devize, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte necesitatea prestării de servicii în scopul activității desfășurate de X SRL.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a tratamentului fiscal aplicabil, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei documente pentru justificarea serviciilor prestate către X SRL, respectiv rapoarte de lucru situații periodice privind realizarea obiectivelor și a bugetului de venituri și cheltuieli, așa cum este prevăzut în contract și orice alte documente care să ateste prestarea serviciilor, petenta neprezentând documentele solicitate până la data finalizării inspecției fiscale și atașând punctului de vedere prezentat doar corespondența prin e-mail, care nu este relevantă în ceea ce privește obiectul contractului. În aceste e-mailuri se face referire doar la transmiterea comenzilor către furnizori în vederea achiziționării de mărfuri, aceste e-mailuri neavând calitatea de document justificativ.

Deoarece petenta nu a prezentat documente justificative care să ateste realitatea și necesitatea operațiunilor înscrise în facturile fiscale emise de FC SRL conform contractului de prestări servicii nr. 8/01.11.2014 încheiat, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.1, art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent perioadei ianuarie 2015 – decembrie 2015, cheltuielile în sumă totală de xxxxxx lei (Anexa nr.3 la RIF), motiv pentru care au emis Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR 76/18.02.2018 prin care **s-a diminuat baza impozabilă stabilită de contribuabil, pe perioada 01.01.2015 – 31.12.2015, cu suma de xxx lei** și în temeiul art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 au stabilit o **TVA suplimentară în sumă de xxxx lei** prin Decizia de impunere nr. F-AR .../18.02.2019.

Cu privire la TVA în suma de xxxxxx lei aferentă minusului de inventar constat de organele de inspecție fiscală la data de 28 ianuarie 2019, s-au constatat următoarele:

Conform balanței de verificare la data de 31.12.2015, petenta a înregistrat un stoc scriptic de marfa în contul 371.06 “Mărfuri diverse” în

suma totala de xxxx lei.

Cu privire la stocul de mărfuri înregistrat inițial în contabilitatea petentei la data de 01.01.2015 în contul 371.06 în sumă de xxxxxx lei, respectiv stocul de mărfuri înregistrat în contabilitatea petentei la data de 31.12.2015 în contul 371.06 în suma de xxxxx lei, au fost solicitate explicații reprezentantului legal al petentei X SRL, în conformitate cu prevederile art. 113, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care a precizat faptul ca marfa înregistrata în contul 371.06 este marfa expirata.

De asemenea, prin aceeași nota explicativa, s-a solicitat dnei PM prezentarea inventarierii patrimoniului societății XL SRL și listele de inventariere la data de 31.12.2014, 31.12.2015, 31.12.2016 și 31.12.2017, în ceea ce privește contul 371 „Mărfuri”, ocazie cu care aceasta a precizat următoarele: „ *Atașat regăsiți deciziile de inventar aferente anilor 2015, 2016, 2017 din păcate dosarele de inventariere nu credem ca au fost păstrate după prelucrarea acestora in contabilitate întrucât nu le mai găsim în arhiva*”

Drept urmare, având în vedere faptul ca petenta nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscala inventarierea patrimoniului pentru perioada 2014 - 2017, în vederea lămuririi existentei faptice a stocului de marfa înregistrat în contul 371.06 „Mărfuri diverse” în suma de xxxxx lei, s-a procedat la efectuarea inventarierii acestui stoc la data de 28.01.2019 în conformitate cu prevederile art. 2, alin. (1), lit. a) din Ordinul nr. 2861/2009 privind Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii.

Urmare a inventarierii efectuate s-a întocmit Procesul verbal din data 28.01.2019, constatându-se un minus de inventar in suma de xxxxxx lei.

Având în vedere faptul ca ultimele mișcări de stocuri înregistrate în contul 371.6 „Mărfuri diverse” au fost în luna decembrie 2015, respectiv faptul ca stocul scriptic de marfa înregistrat în cadrul acestui cont la rubrica „Solduri inițiale” în balanța de verificare întocmită la data de 31.01.2016 a rămas nemodificat pana la data de 28.01.2019 (data efectuării inventarierii de către organele de inspecție fiscala), precum și faptul ca reprezentanții societății verificate nu au putut prezenta inventarierea patrimoniului pentru anii 2014-2017, organele de inspecție fiscala au considerat faptul ca stocul de marfa în suma de xxxx lei nu mai exista nici la data de 31.12.2016.

Astfel, deoarece petenta nu a efectuat ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibila aferenta mărfurilor constatate lipsa din gestiune, fiind tratate ca mărfuri expirate si pentru care nu prezintă documente justificate de predare spre a fi distruse, încălcându-se prevederile art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare si pct. 78, alin. (6), lit. a) din HG nr. 1 /2016 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscala au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta

mărfurilor achiziționate/intrate în gestiune înainte de iunie 2015 și constatate lipsa din gestiune în data de 28.01.2019, în valoare de xxxxxxx lei rezultând o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de în valoare de xxxxx lei (xxxxx1 lei *24%) aferentă lunii decembrie 2016.

III. Societatea x SRL cu sediul în Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr., are cod unic de înregistrare RO9 și are ca obiect principal de activitate „*Fabricarea macaroanelor, tăițelilor, cuș-cuș-ului și a altor produse făinoase similare*”.- cod CAEN 1073

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

Cu privire la ajustarea bazei de impozitare cu suma de XXXXX lei reprezentând cheltuieli de combustibil și respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de XXXXX7 lei (XXXXX lei x 50%), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmând aplicării limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de XXXX lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de XXXX lei aferente consumului de combustibil alocat autovehiculului cu numărul de înregistrare, în condițiile în care petenta nu probează cu documente consumul de combustibil alocat pe fiecare autovehicul în parte și norma de consum aferentă acestora, astfel încât, să se poată delimita consumul de combustibil și implicit cheltuielile aferente acestui autovehicul utilizat de către petentă.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma totală de XXXXX lei (XXXX lei în anul 2015 + XXXXX lei în anul 2016 + XXXXX lei în anul 2017) și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de XXX lei aferente unor achiziții de combustibil 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.

În drept, în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 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 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. (...)

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:

[...]

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

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. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la

pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.

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

(3) *În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente. Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”*

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 de-

pășește 3.500 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 vehicule 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 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 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 deciziilor contestate rezultă faptul că, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în suma totală de XXXX lei (XXXXX lei în anul 2015 + XXXX lei în anul 2016 + XXX lei în anul 2017) și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de XXXXX lei aferente unor achiziții de combustibil destinate mijloacelor de transport utilizate pentru distribuirea mărfurilor pentru care nu a putut prezenta organelor de inspecție fiscală documente care sa 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 cursa, 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, în timpul desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție au solicitat petentei, în

mai multe rânduri, prezentarea unor situații privind kilometri parcurși de către autovehiculele utilizate de către societatea petentă, precum și consumurile de combustibil pentru fiecare autovehicul folosit pentru distribuția produselor comercializate în perioada 2015-2017, în vederea justificării consumurilor de combustibil înregistrate de către societatea X SRL. Petenta nu a dat curs solicitărilor repetate ale inspecției fiscale reprezentând situațiile solicitate cu privire la consumul de combustibil alocat pe fiecare autovehicul în parte și norma de consum aferentă acestuia, astfel încât, nu s-a putut justifica cu documente consumul de combustibil aferent mijloacelor de transport utilizate de către petentă.

În legătură cu aceste cheltuieli nedeductibile aferente achiziției de combustibil, destinate mijloacelor de transport utilizate pentru distribuirea mărfurilor, în suma totală de XXXXX lei din care petenta contestă doar suma de XXXXX lei și TVA aferent în sumă de XXXXX lei din care petenta contestă doar suma de XXXX lei, în contestația formulată petenta a susținut că acest consum este aferent și autoturismului cu numărul de înmatriculare care are masa totală admisă de 6.300 kg (mai mare de 3.500 kg), conform certificatului de înmatriculare al acestui autovehicul prezentat în motivarea contestației (Anexa nr.4), astfel că nu se supune condițiilor de limitare ale combustibilului conform art. 25, alin. 3, pct. 4, lit. 1) Cod fiscal, fostul art. 21, alin. 3, lit. 1 din vechiul Cod fiscal.

În considerarea susținerilor petentei din contestația formulată în legătură cu acest capăt de cerere, cu adresa nr. 1...../06.06.2019, DGRFP Timișoara, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 și art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat petentei dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte consumul total de combustibil și norma de consum aferentă autovehiculului cu numărul de înregistrare XXXXX cu masa totală mai mare de 3.500 kg posibil astfel a nu fi supus condițiilor de limitare ale cheltuielilor cu combustibilul conform art. 25, alin.3, pct.4 lit.1 Cod fiscal și implicit cheltuiala cu combustibilul aferentă autovehiculului cu numărul de înregistrare XXXX, care să confirme starea de fapt prezentată în contestație în legătură cu faptul că din suma totală de XXXX lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă la determinarea masei profitului impozabil, suma de XXX lei ar reprezenta cheltuiala cu combustibilul aferent autovehiculului cu numărul de înregistrare

Cu adresa FN din 20.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR_DGR .../27.06.2019, la dosarul cauzei au fost anexate mai multe documente care au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, astfel :

- talonul și cartea de identitate a vehiculului din care rezultă faptul că autoutilitara era frigorifică, fiind utilizată la transportul produselor refrigerate

și congelate, astfel că consumul de carburant a fost de 16l/100 km și nu cel estimat de organul de control (13l/100 km).

- referitor la consumul total a prezentat la dosarul cauzei Fișa analitică a contului 302.02 pentru perioada ianuarie 2015 – ianuarie 2016 (autovehiculul cu numărul de înregistrare XXXX a fost vândut în luna ianuarie 2016)

- Anexa nr.2 la RIF reprezentând centralizator cheltuială combustibil

În raport cu starea de fapt constatată, susținerile petentei și documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare constată că, susținerile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Deși petenta prezintă în motivarea contestației talonul și cartea de identitate a vehiculului cu numărul de înregistrare XXXXXX din care rezultă faptul că autoutilitara era frigorifică, fiind utilizată la transportul produselor refrigerate și congelate, susținând că valoarea consumului de carburant a fost de 16l/100 km și nu cel estimat de organul de control (13l/100 km) și Fișa analitică a contului 302.02 pentru perioada ianuarie 2015 – ianuarie 2016 și Anexa nr.2 la RIF, **NU prezintă în motivarea contestației o situație privind kilometrii parcurși de către autovehiculele utilizate de către societatea petentă, precum și consumurile de combustibil pentru fiecare autovehicul folosit pentru distribuția produselor comercializate în perioada 2015 - 2017, în vederea justificării consumurilor de combustibil înregistrate de către societatea x SRL**, astfel încât să se poată determina consumul de combustibil, și implicit cheltuiala aferentă autovehiculului cu numărul de înregistrare a cărei masa totală este mai mare de 3.500 kg.

Prin urmare, motivațiile petentei cu privire la faptul că aceste cheltuieli nedeductibile reprezintă consumul de combustibil aferent a doua autovehicule, respectiv (masa totală autorizată mai mică de 3.500 kg) și(autovehicul cu masa totală admisă de 6.300 kg care nu se supune condițiilor de limitare ale combustibilului prevăzute la art. 21, alin. (3), lit. I) respectiv art. 25, alin. (3), lit. I) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare), nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa prezentării de către petentă, la dosarul cauzei, a unor înscrisuri de natură mijloacelor de probă din care să rezulte consumul de combustibil alocat pe fiecare autovehicul în parte și norma de consum aferentă acestora, astfel încât, să se poată efectua o delimitare a cheltuielilor cu combustibilul aferente autovehiculului (autovehicul cu masa totală admisă de 6.300 kg), în vederea acordării deductibilității integrale a cheltuielilor și a TVA aferent în conformitate cu prevederile art. art. 21, alin. (3), lit. I) și art.145¹alin.2 respectiv art. 25, alin. (3), lit. I) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Cum petenta nu face dovada consumului de combustibil alocat autovehiculului cu numărul de înregistrare (autovehicul cu masa totală admisă de 6.300 kg) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere pentru cheltuielile în sumă de XXX lei (XXXX lei x 50%) și TVA aferentă în sumă de XXXXX lei (XXX x 50%) legate de acest autovehicul nu este susținută cu documente neputând fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Drept urmare, având în vedere faptul că pentru cheltuielile nedeductibile în suma de XXXXX lei, nu s-a putut delimita consumurile de combustibil, și implicit cheltuielile pe fiecare din cele două autovehicule, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile integral, reincarnându-se în limitările prevăzute de art. 21, alin. (3), lit. I) respectiv art. 25, alin. (3), lit. I) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Învederează faptul că, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul consumului de combustibil aferent autovehiculelor pentru care s-au întocmit foi de parcurs pentru deplasarea în teritoriu (Timișoara, Oradea, Moneasa, Cluj Napoca, Brașov) folosind distanța în kilometri înscrisă în ordinele de deplasare întocmite, respectiv o normă medie de consum de 13 litri la 100 km parcursi, rezultând un consum de combustibil în valoare de XXXX3 lei (aproximativ 22.313 Km) față de valoarea consumului de combustibil înregistrat în balanțele de verificare aferente perioadei ianuarie 2015- mai 2017 în suma de XXXXX lei, rezultând o diferență de XXXX lei pentru care societatea nu poate justifica consumul de combustibil cu documente (foi de parcurs).

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în motivarea contestației documente de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de XXXXX lei, reprezentând 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul nedeductibile în sumă de XXXXX lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR/18.02.2019 și a TVA în sumă de XXXX lei reprezentând 50% din valoarea TVA stabilită suplimentar de XXXXXX lei prin Decizia de impunere nr. F-AR /18.02.2019 în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația **se va respinge ca neîntemeiată** în ceea ce privește cheltuielile stabilite ca nedeductibile în sumă de XXXXX lei prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR/18.02.2019 cu consecința **diminuării pierderii cu suma de XXXXXX**

lei, precum și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de XXXX lei prin Decizia de impunere nr. F-AR/18.02.2019.

Referitor la capetele de cerere privind ajustarea bazei de impozitare cu suma de XXXXX lei reprezentând cheltuielile cu prestări de servicii pretins efectuate de FC SRL și TVA aferent în sumă e XXXXX lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta beneficiază de deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil al cheltuielilor în sumă totală de XXX lei și a taxei pe valoare adăugată în sumă de XXX lei provenită din prestările de servicii achiziționate de la furnizorul FC SRL, în condițiile în care prin argumentele prezentate în susținerea cauzei petenta nu justifică necesitatea și realitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada ianuarie 2015 – decembrie 2015 petenta a înregistrat în evidența contabilă suma totală de XXXX lei reprezentând contravaloare servicii de consultanță de la societatea FC SRL pe care le-a considerat cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent în sumă de XXXXX3 lei.

Aceste prestări de servicii au fost înregistrate în evidența contabilă în baza contractului de prestări servicii nr./01.11.2014, existent în fotocopie la dosarul cauzei constând în efectuarea de către prestatorul fc SRL pentru petenta x SRL în calitate de client a următoarelor servicii: *“organizare și coordonare a activității comerciale și a personalului angajat, promovarea vânzării prin realizarea și menținerea unei rețele comerciale, participarea la aplanarea conflictelor cu clienții, încasarea creanțelor rezultate din vânzarea produselor, transmiterea de situații periodice privind realizarea țarhetului și a bugetului de venituri și cheltuieli”*.

În justificarea acestor servicii, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile fiscale având înscrise mențiunea *“prestări servicii conform contract”*, la care nu s-au anexat situații de lucrări, devize, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte necesitatea și realitatea prestării de servicii în scopul activității desfășurate de X SRL.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, a tratamentului fiscal aplicabil și a realității operațiunilor înscrise în facturile fiscale emise de FC SRL., organele de inspecție fiscală au solicitat petentei documente pentru justificarea serviciilor prestate de către X SRL, respectiv rapoarte de lucru situații periodice privind realizarea țarhetului și a bugetului de venituri și cheltuieli, așa cum este prevăzut în contract și orice alte documente care să ateste prestarea serviciilor, petenta reprezentând documentele solicitate până la data finalizării inspecției fiscale și atașând punctului de vedere

prezentat doar corespondenta prin e-mail, care nu este relevanta în ceea ce privește obiectul contractului. În aceste e-mailuri se face referire doar la transmiterea comenzilor către furnizori în vederea achiziționării de mărfuri, aceste e-mailuri neavând calitatea de document justificativ.

În condițiile în care petenta nu a putut prezenta documente justificative care să ateste realitatea și necesitatea operațiunilor înscrise în facturile fiscale emise de FC S.R.L conform contractului de prestări servicii încheiat, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se poate dovedi necesitatea și realitatea efectuării cheltuielilor generate de FC S.R.L, motiv pentru care, în conformitate cu prevederilor art. 21, alin.1 și art. 21 alin.4 lit. m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobate prin HG nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2015, cheltuielile în sumă totală de xxxx lei și în temeiul art. art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003, TVA suplimentara în sumă de xxxxx lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin. (1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

“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.[...]

Art.21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,

coroborate cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în

scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

Aceste dispoziții legale stabilesc condiția generală de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse, materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale și corect întocmite.

Totodată sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, cum sunt : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Aceasta înseamnă că un contribuabil poate contracta orice bunuri și servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților desfășurate”, însă dovedirea necesității acestora față de posibilitățile interne ale societății trebuie corelată cu satisfacerea scopului pentru care au fost contractate, respectiv trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate, fie la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Or, rezultatul activității depuse poate satisface „scopul activităților desfășurate” doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse și rezultatele

obținute reprezintă ceea ce se definește ca eficiența a activității economice desfășurate.

În acest sens în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății fața de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

În același sens este și Decizia nr.740/22.02.2018 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a decis, într-o speță similară, că *pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate* (conform art. 21 alin.1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal). În speță, instanța supremă **a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu.**

Totodata, prevederile **art.21 alin. 4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(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 printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, 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.”

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor 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.

În ceea ce privește TVA, în speță sunt incidente prevederile la art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, se specifică :

„Art.145 (2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile (...)”

“Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin.2 - alin.6, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute la art.155 ^1 alin.(1);[...].”

Potrivit acestor prevederi legale, exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor

taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, se reține că cerințele legale de formă și fond trebuie îndeplinite în mod cumulativ, iar neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Având în vedere prevederile legale anterior citate se reține că exercitarea dreptului de deducere al taxei are loc în condițiile în care achizițiile de bunuri și servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) sau la art.155 alin.(19) din Codul fiscal, în funcție de perioada incidentă în cauză.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține faptul că potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.”.

Totodată, în speță, sunt aplicabile și prevederile lit.A „Normele generale”, pct.1 și pct.2 din Anexa 1 „Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” a OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, în vigoare în începând cu data de 01.01.2009, care precizează:

„1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare”.

Totodată la pct.46 alin.(1) și alin.(2) din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică:

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

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

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor

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

Potrivit acestor prevederi legale, exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt relevante deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudenta comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente, **atât prestarea efectivă a serviciilor de către**

prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că cerințele legale de formă și fond trebuie îndeplinite în mod cumulativ, iar neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Față de prevederile legale invocate și luând în considerare documentele existente la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține că, în perioada 01.01.2015 – 31.12.2015, petenta a înregistrat în evidențele contabile, cheltuieli în sumă de xxxxx lei, aferente facturilor primite de la FC SRL.

Aceste prestări de servicii au fost înregistrate în evidenta contabilă în baza contractului de prestări servicii nr. .../01.11.2014 încheiat cu societatea FC SRL având ca obiect efectuarea de către prestator pentru petenta X SRL în calitate de client a următoarelor servicii:

- organizare și coordonare a activității comerciale și a personalului angajat,
- promovarea vânzării prin realizarea și menținerea unei rețele comerciale,
- participarea la aplanarea conflictelor cu clienții,
- încasarea creanțelor rezultate din vânzarea produselor
- transmiterea de situații periodice privind realizarea țargetului și a bugetului de venituri și cheltuieli

În justificarea acestor servicii, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile fiscale având înscrise mențiunea “prestări servicii conform contract”, fără să prezinte anexat acestora situații de lucrări, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte necesitatea și realitatea prestării de servicii în scopul activității desfășurate de X SRL.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a tratamentului fiscal aplicabil, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei documente pentru justificarea serviciilor prestate de către X SRL, respectiv rapoarte de lucru și situații periodice privind realizarea țargetului și a bugetului de venituri și cheltuieli, așa cum este prevăzut în contract și orice alte documente care să ateste prestarea serviciilor, petenta reprezentând documentele solicitate până la data finalizării inspecției fiscale și atașând punctului de vedere prezentat, alte materiale corespunzătoare, care în opinia sa, probează că aceste servicii au fost realizate în fapt, după cum urmează:

- corespondența prin e-mail cu furnizorii și clienții companiei, prin care se efectuau comenzile, se aprobau prețurile (o parte din corespondență fiind efectuată de d-na Daniela salariată a societății FC SRL)
- facturile de vânzare din care rezulta că domnul FT a distribuit mărfuri în numele societății

Prin nota explicativa solicitata d-nei PM, în calitate de administrator , aceasta a precizat următoarele: “După natura serviciilor nu am considerat necesar a solicita situații de lucrări fiind aproape imposibil a detalia într-o situație de lucrări serviciile specifice funcției de director comercial. Realitatea serviciilor rezulta din cu totul și cu totul alte aspecte decât din situația de lucrări, cum ar fi: întocmirea targhetului, verificarea agenților, contactul cu clienții, rezolvarea problemelor de calitate reclamate de clienți....”

Analizând documentele prezentate în justificarea realității serviciilor prestate de societatea FC SRL, organul de soluționare a contestației constată **caracterul generalist al înscrisurilor depuse de petentă pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli și exercitarea dreptului de deducere a TVA (contractul de prestări servicii însoțit de corespondența prin e-mail cu furnizorii și clienții companiei, facturi de vânzare), care însă, nu fac referire la obiectul general al contractului în condițiile în care acestea fac referire doar la transmiterea comenzilor către furnizori în vederea achiziționării de mărfuri aceste e-mailuri neavând calitatea de document justificativ, nu relevă în concret în ce au constat aceste servicii și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu, persoanele din partea societății FC SRL desemnate a presta aceste servicii, nu conțin date despre cuantificarea tarifară a serviciilor prestate.**

De asemenea se constată că, petenta nu a prezentat documente justificative care să reflecte prestațiile efectuate de societatea FC SRL în legătură cu realizarea obiectivelor și a bugetului de venituri și cheltuieli conform obiectului contractului, respectiv existența vreunui raport de lucru și situație periodică privind realizarea targhetului și a bugetului de venituri și cheltuieli, petenta reprezentând nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în motivarea contestației niciun document din care să reiasă realizarea de către prestatorul FC S.R.L a acestor rapoarte de lucru și situații periodice privind realizarea targhetului și a bugetului de venituri și cheltuieli și nici documente din care să rezulte valorificarea în vreun fel a unor asemenea rapoarte.

Mai mult, urmare verificărilor efectuate se constată faptul că, deși, între petenta și emitentul facturilor de prestări servicii FC SRL au existat relații de afiliere în sensul că administratorul societății dl. TF o a fost administrator în perioada de valabilitate a contractului al ambelor societăți, pentru facturile emise de societatea afiliată FC SRL în legătură cu care petenta pretinde deductibilitate la determinarea bazei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA, aceasta nu a depus niciun document din care să rezulte o descriere a serviciilor prestate, precum și a persoanelor care le-au efectuat, fără să prezinte documente concludente privind serviciile achiziționate, respectiv rapoarte de activitate și situații

periodice emise de prestator care sa cuprindă activitățile efectiv întreprinse în beneficiul X SRL în legătură cu realizarea obiectivelor și a bugetului de venituri și cheltuieli, persoanele care au participat la realizarea acestora, în condițiile în care explicațiile și informațiile furnizate de petentă referitor la aceste servicii ar trebui să rezulte din documentele justificative emise în executarea efectivă a serviciilor, iar documentele prezentate au constat în **corespondențe pe e-mail care nu fac referire la obiectul general al contractului în condițiile în care acestea fac referire doar la transmiterea comenzilor către furnizori în vederea achiziționării de mărfuri aceste e-mailuri neavând calitatea de document justificativ.** În aceste condiții, se constată că acestea, nu pot fi considerate concludente și suficiente pentru justificarea necesității și realității serviciilor cu atât mai mult cu cât, în perioada de valabilitate a contractului între petenta și prestator au existat relații de afiliere, astfel încât nu se justifică necesitatea prestării acestor servicii de către X SRL.

Din acest motiv era absolut necesar sub aspect legal ca petenta să dețină rapoarte lunare, detaliate, care să cuprindă serviciile efectiv prestate în fiecare lună, pentru fiecare din obiectivele înscrise în contractul de consultanță încheiat cu FC SRL, mai ales ca obiectivele din contract sunt precizate generic, fără a se desemna expres persoanele care să efectueze aceste servicii, tarifele pentru fiecare obiectiv.

Cu toate acestea petenta nu a prezentat, nici în timpul inspecției fiscale și nici în motivarea contestației, documente care să reiasă fără echivoc ca au fost prestate aceste servicii de consultanță asumate prin contractul nr./01.11.2014 încheiat cu societatea FC SRL, respectiv activități de organizare și coordonare a activității comerciale și a personalului angajat, promovarea vânzării prin realizarea și menținerea unei rețele comerciale, participarea la aplanarea conflictelor cu clienții, încasarea creanțelor rezultate din vânzarea produselor, transmiterea de situații periodice privind realizarea țarhetului și a bugetului de venituri și cheltuieli, precum și persoanele care le-au realizat.

Totodată, petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să reiasă că prestatorul ar fi efectuat o analiză periodică privind realizarea obiectivelor și a bugetului de venituri și cheltuieli a societății X SRL.

Prin urmare, în lipsa acestor documente de natura mijloacelor de probă autoritatea fiscală se află în imposibilitatea verificării și constatării stării de fapt din perspectiva dispozițiilor pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal și art.21, alin.(4), lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Mai mult, documentele prezentate inspecției fiscale nu constituie dovezi ale prestării efective a serviciilor achiziționate întrucât nu conțin descrierea cuantificată a acestora, persoanele care s-au ocupat cu realizarea și implementarea lor, efectuarea de analize al obiectivelor și a

bugetului de venituri și cheltuieli a petentei X SRL, realizarea activității de organizare și coordonare a activității comerciale și a personalului angajat, promovarea vânzării prin realizarea și menținerea unei rețele comerciale, participarea la aplanarea conflictelor cu clienții, respectiv beneficiile ce au rezultat ca urmare a implementării lor.

În concluzie, se reține că documentele deținute și prezentate inspecției fiscale sunt incomplete pentru justificarea serviciilor primite de la FC SRL și nu se poate stabili în mod concret prestarea efectivă a tuturor serviciilor, valoarea punctuală a fiecărui serviciu și impactul asupra desfășurării activității.

Motivațiile reprezentantului legal al petentei conform cărora organele de inspecție fiscală ar fi calificat ca nedeductibile cheltuielile și TVA nedeductibil pe același considerent și că nu există o corelare directă între cheltuielile nedeductibile și TVA nedeductibil, TVA fiind un impozit indirect căruia îi sunt aplicate alte principii fiscale și norme legale decât impozitul pe profit, precum și invocarea principiului neutralității TVA, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru stabilirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, petenta avea obligația să dețină și să prezinte organelor de inspecție fiscală documente din conținutul cărora să rezulte suficiente informații de natură să justifice prestarea serviciilor ca fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, documente care, conform celor mai sus prezentate petenta nu le-a prezentat nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în motivarea contestației.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele reprezentantului legal al petentei, având în vedere următoarele considerente:

În conformitate cu prevederile pct.42 din O.M.F. nr.3055/2009, preluate la pct.53 din O.M.F. nr.1802/2014:

“53 (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru

care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli."

Astfel, separat de alocarea acestor venituri, pentru a beneficia de deductibilitatea cheltuielilor, **societatea trebuia sa aiba in vedere conditiile impuse de legislatia fiscala si contabila romaneasca, (asa cum a fost invocata in cadrul Raportului de inspectie) si care stabileste in sarcina societatii obligatia de a prezenta un probatoriu adecvat care sa demonstreze necesitatea si modul în care au contribuit la operațiunile taxabile ale societății.**

De asemenea, jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume :

-la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPEMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitatea economică dând naștere la activități taxabile,

-la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe baza de declarații false.

Mai mult, prin adresa nr. /11.2016, Ministerul Finanțelor Publice, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale, s-a pronunțat într-o speță similară, în sensul că:

"În situația în care în urma verificărilor inspectorii au constatat că o operațiune nu a avut loc, chiar dacă există documente, nu există o operațiune în sfera TVA pentru care să se colecteze TVA și respectiv să se deducă TVA.

În cazul în care operațiunile care se constată că nu sunt reale sunt operațiuni pentru care s-ar aplica taxarea inversă, organele fiscale trebuie

să procedeze la anularea atât a taxei deductibile cât și a taxei colectate, intrucât în lipsa unei livrări de bunuri/prestări de servicii în sfera taxei, nu se poate pune problema aplicării TVA.

Amintim în acest sens și decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-255/02 (Halifax), potrivit căreia chiar și în cazul tranzacțiilor care au drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, neavând conținut economic, aceste tranzacții artificiale trebuie ignorate, astfel încât să se revină la situația normală, care ar fi existat în absența tranzacțiilor respective.[...]

În situația în care operațiunile respective sunt reale însă societatea nu a făcut dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile, în opinia noastră, societatea nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 145 din Codul fiscal pentru a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar organul fiscal poate să îi refuze deducerea fără ca în această situație să se anuleze și taxa colectată”.

În concluzie, deoarece din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu a reieșit necesitatea și realitatea prestării serviciilor facturate de FC SRL, în baza contractului de prestări servicii nr. .../01.11.2014, în scopul realizării activității, pe baza unor documente legale, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu serviciile în sumă de xxxx lei respectiv pentru TVA în sumă de xxx lei.

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

„Art. 276

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

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

„Art. 249 Sarcina probei:

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

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

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

Organul de soluționare a contestației reține că prin contestația formulată, petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația sub aspectul dovezilor pe care se întemeiază - respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

Ca urmare, având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru **TVA suplimentară în sumă de xxxx lei** stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/28.01.2019 și pentru cheltuielile nedeductibile în sumă de xxxx lei provenite din prestările de servicii achiziționate de la furnizorul FC SRL cu consecința **diminuării pierderii fiscale înregistrată de petentă cu suma de xxxxxx lei** stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-AR /18.02.2019.

Referitor la capătul de cerere privind TVA în suma de xxxx lei aferentă minusului de inventar constat de organele de inspecție fiscală la data de 28 ianuarie 2019

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă societatea petentă avea obligația de a ajusta TVA aferentă bunurilor de natura stocurilor constând în mărfuri diverse, constatate lipsă în gestiune la data de 31.12.2016, ca urmare a inventarierii efectuată de organele de inspecție fiscală la data de 28.01.2019.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, potrivit balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2015, petenta a înregistrat un stoc scriptic de marfa în contul 371.06 "Mărfuri diverse" în suma totală de xxxxx lei.

Cu privire la stocul de mărfuri înregistrat inițial în contabilitatea petentei la data de 01.01.2015 în contul 371.06 în sumă de xxxxxx lei, respectiv stocul de mărfuri înregistrat în contabilitatea petentei la data de 31.12.2015 în contul 371.06 în suma de xxxxx lei, au fost solicitate explicații reprezentantului legal al petentei X SRL, în conformitate cu prevederile art. 113, alin. (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care a precizat faptul că marfa înregistrată în contul 371.06 este marfa expirată.

De asemenea, prin aceeași nota explicativă, s-a solicitat dnei Ponea Maricica prezentarea inventarierii patrimoniului societății X SRL și listele de inventariere la data de 31.12.2014, 31.12.2015, 31.12.2016 și 31.12.2017, în ceea ce privește contul 371 „Mărfuri”, ocazie cu care aceasta a precizat următoarele: „ *Ătașat regăsiți deciziile de inventar aferente anilor 2015, 2016, 2017 din păcate dosarele de inventariere nu credem ca au fost păstrate după prelucrarea acestora în contabilitate întrucât nu le mai găsim în arhivă*”

Având în vedere faptul că petenta nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală inventarierea patrimoniului pentru perioada 2014 - 2017, în vederea lămuririi existenței faptice a stocului de marfa înregistrat în contul 371.06 „Mărfuri diverse” în suma de xxxxxxx lei, organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea inventarierii acestui stoc la data de 28.01.2019 în conformitate cu prevederile art. 2, alin. (1), lit. a) din Ordinul nr. 2861/2009 privind Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Urmare inventarierii efectuate de organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal din data 28.01.2019.

Astfel, urmare inventarierilor anuale efectuate, referitor la existența faptică a stocului de marfă înregistrat în contul 371.06 "Mărfuri diverse" în sumă de xxxxxx lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta

reprezintă în fapt un minus de inventar în gestiunea societății X SRL la data de 31.12.2015, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei de gestiune.

În condițiile în care ultimele mișcări de stocuri înregistrate în contul 371.6 „Mărfuri diverse” au fost efectuate de petentă în luna decembrie 2015, respectiv faptul ca stocul scriptic de marfă înregistrat în cadrul acestui cont la rubrica „Solduri inițiale” în bilanța de verificare întocmită la data de 31.01.2016 a rămas nemodificat până la data de 28.01.2019 (data efectuării inventarierii de către organele de inspecție fiscală), precum și faptul ca reprezentanții societății verificate nu au efectuat inventarierea patrimoniului pentru anii 2014 - 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul ca stocul de marfa în suma de xxxxxx lei nu mai exista nici la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei din gestiune la 31.12.2016 **cu cota de TVA în vigoare la data achiziției/intrării în gestiune a mărfurilor lipsă (anterioare lunii iunie 2015)**, respectiv 24%, conform pct. 78 alin. 13 din HG nr. 1/2016 și la valoarea bunurilor înregistrate în contabilitate.

În consecință, organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au ajustat dreptul de deducere a TVA cu suma de 54.790 lei (xxxxxx lei x 24%) aferentă minusului de inventar constatat la data de 28.01.2019 ca fiind existent la stocul de marfă din gestiunea petentei la data de 31.12.2016.

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

„ART. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

(...)

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

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

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

b) situațiilor prevăzute la [art. 270](#) alin. (8) și la [art. 271](#) alin. (5).

(4) În baza prevederilor art. 304 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze, ca urmare a unor erori, persoana

impozabilă poate să realizeze o ajustare pozitivă, respectiv este obligată să realizeze o ajustare negativă a taxei, după caz, aferentă bunurilor și serviciilor prevăzute la alin. (1), constatate pe bază de inventariere.”

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în sensul în care persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Referitor la acest temei legal, H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

„78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

(...)

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

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

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare.”

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza

înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

ORDIN nr. 2.861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

„1. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

(...)

4. - (1) Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități.

5. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

7. În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;

- *ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe;*

(...)

- *asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea președintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;*

9. Pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieșire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective "primit în timpul inventarierii" sau "eliberat în timpul inventarierii", după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

45. - (1) Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

(2) Pe baza registrului-inventar și a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

46. - (1) Prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, și ale reglementărilor contabile aplicabile referitoare la obligativitatea corelării datelor din bilanț cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii stabilită pe baza inventarului, se aplică și instituțiilor publice."

În vederea analizării cauzei supuse soluționării, în situația în care DGRFP Timișoara urmează a se pronunța asupra legalității stabilirii TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei ca urmare a analizei documentare efectuată de organele de inspecție fiscală care a avut la bază

informațiile/documentele prezentate de petentă, din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- potrivit balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2015, petenta a înregistrat un stoc scriptic de marfa în contul 371.06 “Mărfuri diverse” în suma totală de xxxxx lei.

- în timpul desfășurării inspecției fiscale petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală inventarierea patrimoniului pentru perioada 2014 - 2017, în vederea lămuririi existenței faptice a stocului de marfa înregistrat în contul 371.06 „Mărfuri diverse” în suma de xxxx lei fiind încălcate prevederile Legii nr. 82/1991 a contabilității, republicată și a OMFP nr. 2861/2009, deși i-a fost solicitat acest lucru prin Decizia de inventariere nr.1/28.12.2018.

- în data 28.01.2019 organele de inspecție fiscală au procedat la inventarierea faptică a patrimoniului petentei fiind întocmit urmarea inventarierii, Procesul – verbal din data de 28.01.2018 prin care s-a constatat un minus de inventar în sumă de xxxxx la stocul de marfa din contul 371.06 “Mărfuri diverse”,

- din documentele contabile prezentate a rezultat faptul că ultimele mișcări de stocuri înregistrate în contul 371.6 „Mărfuri diverse” au fost efectuate de petentă în luna decembrie 2015, astfel că, stocul scriptic de marfă înregistrat în cadrul acestui cont la rubrica „Solduri inițiale” în balanța de verificare întocmită la data de 31.01.2016 a rămas nemodificat până la data de 28.01.2019 (data efectuării inventarierii de către organele de inspecție fiscală).

Raportat la prevederile legale mai sus citate coroborat cu starea de fapt mai sus descrisă se reține că, în considerarea celor constatate, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție au stabilit că stocul de marfa din contul 371.06 “Mărfuri diverse” în sumă de xxxxxxlei reprezintă în fapt, un minus de inventar în gestiunea societății X SRL la data de 31.12.2016, procedând la ajustarea TVA aferentă lipsei din gestiune a bunurilor de natura stocurilor de marfă.

Astfel, având în vedere data achiziției/intrării în gestiune a stocului de marfă înregistrat în contul 371.6 „Mărfuri diverse” (anterior lunii iunie 2015), precum și faptul că stocul scriptic de marfă înregistrat în cadrul acestui cont la rubrica „Solduri inițiale” în balanța de verificare întocmită la data de 31.01.2016 a rămas nemodificat până la data de 28.01.2019 (data efectuării inventarierii de către organele de inspecție fiscală), în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă mărfurilor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016 cu cota de TVA în vigoare la momentul achiziției/intrării în gestiune (anterior lunii iunie 2015) , respectiv 24%, conform pct. 78 alin. 13 din HG nr. 1/2016 și la valoarea bunurilor înregistrate în contabilitate, în acest sens ajustând dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de xxxxxx lei (xxxxx lei * 24%) aferentă minusului de inventar constatat la mărfurile din gestiune la

data de 31.12.2016 conform art. 304 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 78 alin. 6 lit. a) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cuprinsul contestației formulate, în legătură cu TVA în sumă de xxxxx lei aferenta minusului de inventar constat de organele fiscale, petenta a arătat că, nu se contestă faptul că TVA trebuia ajustată conform minusului de inventar, ci doar faptul că ajustarea trebuia să se efectueze prin decontul lunii ianuarie 2019 și nu în luna decembrie 2016.

În considerarea susținerilor reprezentantului legal al petentei din contestația formulată, cu adresa nr...../06.06.2019, DGRFP Timișoara a solicitat petentei precizări cu privire cuantumul sumei contestate aferentă acestui capăt de cerere și precizarea implicațiilor stării de fapt fiscale descrise în cuprinsul contestației asupra sumei de xxxx lei reprezentând TVA aferentă minusului de inventar stabilită de organul fiscal prin decizia de impunere nr. F-AR .../18.02.2019 contestată, în condițiile în care conform art. 269 alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală „ *obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat*”

Cu adresa FN din data de 20.06.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../27.06.2019, reprezentantul legal al petentei a precizat că, se contestă TVA în sumă de xxxx lei aferentă minusului de inventar constat de organele fiscale la data de 28 ianuarie 2019 din următoarele motive :

„ - perioada verificată, pentru care s-a emis Decizia de impunere atacată este 01.01.2015 – 31.12.2017

- din moment ce minusul de inventar a fost constat la data de 28 ianuarie 2019, conform art.304 alin.1 lit.c Cod fiscal și pct.78 din Normele metodologice de aplicare ale art. 304 Cod fiscal, ajustarea TVA în sumă de xxxxx lei trebuia efectuată la data constatării minusului de inventar (data de 28 ianuarie 2019), respectiv prin decontul de TVA al lunii ianuarie 2019

- însă luna ianuarie 2019 excede perioadei verificată

- ca atare, raportat la perioada verificată (01.01.2015 – 31.12.2017) și la prevederile art. 269 alin.2 din Codul de procedură fiscală, contest suma de 54.790 lei reprezentând TVA suplimentara stabilită de echipa de inspecție fiscală ca fiind aferentă lunii decembrie 2016

- urmează să efectuez ajustarea TVA aferentă minusului de inventar constat de organele fiscale prin primul decont de TVA ”

Față de precizările prezentate mai sus, se constată că deși reprezentantul petentei încearcă analizarea situației fiscale identificate de organele fiscale susținând că ajustarea TVA în sumă de xxxxxxx lei trebuia efectuată la data constatării minusului de inventar (data de 28 ianuarie 2019), respectiv prin decontul de TVA al lunii ianuarie 2019, aceasta nu

este de natură a demonstra o altă stare de fapt decât cea constatată de inspecția fiscală, cu implicații asupra cuantumului total al taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx stabilită suplimentar aferentă ajustării minusului de inventar constat de organele de inspecție fiscală, în situația în care chiar petenta recunoaște existența obligației sale de ajustarea TVA conform minusului de inventar, iar explicațiile oferite de reprezentantul legal al petentei nu sunt de natura a determina implicația fiscală a acestei solicitări asupra cuantumului TVA stabilit de organul de inspecție fiscală aferent mărfurilor constatate lipsă în gestiune la 31.12.2016.

Astfel, în condițiile în care, din cele ce preced s-a demonstrat veridicitatea constatării organelor de inspecție fiscală de existență a unui „minus de inventar”, care de altfel nu a fost contestată de petentă, susținerile reprezentantului legal al petentei din contestația nu pot fi luate în considerare favorabilă a cauzei, în condițiile în care lipsa mărfurilor denotă faptul că acestea au existat la un moment dat, moment în care în mod cert petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat dreptul de deducere a TVA la luna decembrie 2016 cu suma de xxxxxx lei aferentă minusului de inventar constat de organele fiscale la data de 28.01.2019, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../18.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„(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;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere F-AR/18.02.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X SRL împotriva **Deciziei nr. F-AR/18.02.2019 privind modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecție Fiscală, **pentru suma de xxxxxx lei reprezentând diminuare pierdere fiscală aferentă perioadei 01.01.2015 – 31.01.2017;**

- prezenta decizie se comunică la: & Asociații din Arad

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad ,

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

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,