

## **DECIZIA nr. 2349 / 26.02.2019**

privind soluționarea contestației depusă de  
societatea **X SRL din ...**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...2018.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de societatea X SRL din ..., având sediul social în ..., înregistrată la ORC Timiș sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin dl. B..., în calitate de administrator, reprezentat legal de dl. avocat A..., la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria ... .

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P. Timiș, fiind înregistrată sub nr. .../...2018, iar la A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2018.

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA.

- **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018** emis de A.J.F.P. Timiș-Inspecție Fiscală;

- **Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând diminuare pierdere fiscală.

De asemenea petenta solicită susținerea orală a contestației, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar în baza prevederilor art.276 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, își rezervă dreptul de a depune noi probe în susținerea contestației.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru X SRL din ..., avocat A..., la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria ..., fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2018 și Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare au fost comunicate petentei în data de **12.07.2018**, potrivit celor menționate pe adresa de comunicare, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de X SRL a fost înregistrată la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. .../...2018.

**Referitor la contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018**, se rețin următoarele:

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

*b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

*c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.*

*(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

*(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta (...)”.*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale emise de A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018.

## **I. Prin contestația formulată de X SRL, se invocă următoarele:**

### **I.1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei;**

Petenta invocă faptul că reglementările privitoare la impozitul pe profit sunt prevăzute în Titlul II, impozitul pe profit, art.14 lit.a), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în Instrucțiuni de completare a formularului 100 “Declarație privind obligațiile

de plată la bugetul de stat” și în Instrucțiuni de completare a formularului 101 “Declarație privind impozitul pe profit” – instrucțiuni aprobate prin Ordin(e) al(e) președintelui ANAF.

Petenta susține că din corelarea reglementărilor privitoare la impozitul pe profit, precizate mai sus, rezultă că în stabilirea profitului impozabil funcționează o legătură reciproc determinantă atât între veniturile realizate și cheltuielile care concură la realizarea acestora, cât și între cheltuielile efectuate într-un an fiscal în scopul realizării de venituri impozabile și veniturile impozabile generate într-un an fiscal de efectuarea acestor cheltuieli.

În concluzie, având în vedere reglementările privitoare la impozitul pe profit, expuse mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal (anul calendaristic), iar pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Deci, primul obiectiv important de urmărit în legătură cu determinarea masei (bazei) impozabile îl constituie verificarea evidențierii și luării în calcul a veniturilor impozabile realizate de societate, iar referitor la cheltuielile deductibile se au în vedere numai cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile (înregistrate și declarate).

De asemenea, trebuie să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor achiziții este realizarea de venituri impozabile sau, după caz, obținerea unui avantaj fiscal.

Astfel, consecința asupra masei (bazei) impozabile și a obligațiilor fiscale de plată (impozit pe profit) poate fi, după caz:

1. în situația în care cheltuielile aferente facturilor de achiziție, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (venituri înregistrate și declarate), societatea și-a mărit masa (baza) impozabilă și, pe cale de consecință, achizițiile generează ca efect o majorare a obligațiilor fiscale de plată (impozit pe profit), cheltuielile înregistrate fiind considerate cheltuieli deductibile.

2. în situația în care cheltuielile aferente facturilor de achiziție, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere, nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile (venituri înregistrate și declarate), rezultă că achizițiile generează ca efect o diminuare a masei (bazei) impozabile, iar cheltuielile au fost efectuate cu scopul obținerii unui avantaj fiscal, respectiv diminuarea obligațiilor fiscale de plată (impozit pe profit), cheltuielile înregistrate fiind considerate cheltuieli nedeductibile.

Petenta reține că în urma controlului, prin decizia de impunere au fost reținute pretinse nereguli cu consecința stabilirii unor obligații suplimentare de plată în sarcina X SRL, după cum urmează:

**I.1.1. Referitor la înregistrarea pe cheltuieli, în perioada ianuarie 2011- iunie 2017, a sumei totale de ... lei, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii;**

Petenta susține că, în mod nelegal, organele de control au stabilit nereguli privind achizițiile de bunuri și servicii derulate de societate (prezentate în anexa nr. ... la Raportul de inspecție fiscală)

Prin actele de control contestate de X, s-a reținut că, în perioada ianuarie 2011- iunie 2017, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma totală de ... lei la care se adaugă TVA (reprezentând achiziții materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile) fără a avea documente justificative potrivit legii.

Petenta prezintă punctual, în continuare, considerentele pentru care în mod nelegal au fost stabilite respectivele nereguli.

Organele de inspecție fiscală au reținut în majoritatea situațiilor reținute în actul de control pentru care s-au calculat taxe și impozite suplimentare în sarcina societății, pretinse nereguli cu privire la întocmirea documentelor justificative.

Indiferent de existența sau nu a respectivelor nereguli referitoare la întocmirea documentelor justificative, singura sancțiune incidentă este de natură contravențională (amendă), potrivit dispozițiilor art. 41 și 42 din Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea.

Organele de inspecție fiscală invoca în mod greșit nerespectarea prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 82/1991, republicată, potrivit căruia și prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta a înregistrat în evidența contabilă toate operațiunile privind consumurile aferente, aplicând tratamentul fiscal corect consumurilor de materii prime și materiale, conform actelor normative anterior menționate.

Nici inspecția fiscală nu a susținut în mod direct că petenta nu ar fi utilizat materialele înscrise în facturile de achiziții în procesul de construcție în raport cu obiectul de activitate al societății și, astfel, petenta nu a încălcat dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, achizițiile de mărfuri efectuate de la societățile prezentate deservind realizării unor operațiuni impozabile și implicit realizării de venituri.

Este adevărat că aceste cheltuieli trebuie să aibă la baza documente justificative potrivit legii, aspect dovedit cu desăvârșire prin înscrierea de către inspecția fiscală a tuturor documentelor identificate în anexa 2 a raportului de inspecție fiscală, însă pentru a fi considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal trebuie făcută dovada că acestea nu au deservit efectuării operațiunii sau intrării în gestiune așa cum prevede textul legal

ante-citat. Or, realitatea realizării acestor operațiuni nu poate fi contestată, în sensul că societatea a realizat lucrări de construcții în care au fost înglobate materiile prime, materialele și serviciile achiziționate, au fost emise facturi și au fost înregistrate venituri pentru care societatea a plătit impozit pe profit, majorându-se astfel baza impozabilă la care societatea a fost impusă.

Cât privește intrarea în gestiune, având în vedere specificul activității, respectiv activitate de construcții, materiile prime și materialele au fost achiziționate și înglobate în lucrările executate la fiecare locație a beneficiarului prestării, nefiind necesară recepția la nivel de depozit al petentei. Consumul bunurilor achiziționate a fost realizat concomitent cu realizarea prestațiilor pentru beneficiarul lucrărilor de construcții. Au fost, de asemenea, efectuate achiziții de materialele pentru efectuarea de investiții și/sau reparații la mijloacele fixe proprii.

Acest tip de lucrări au fost executate în regie proprie.

Parte din lucrările de investiții au fost efectuate la imobile pentru care societatea nu deține autorizații de construire, dar aceasta hala edificată există este utilizată de societate ca depozit al materialelor și utilajelor folosite în procesul de producție în raport de obiectul de activitate al societății contribuind în mod nemijlocit la realizarea de venituri ce au mărit baza impozabilă a societății. Nu există niciun dubiu sub aspectul existenței halei, chiar dacă raportul juridic administrativ între societate și autoritățile publice locale nu s-a derulat întocmai prevederilor Legii 50/1991, societatea deținând certificat de urbanism, fiind în procedura de legalizare a construcțiilor conform art. 56 din normele de aplicare a Legii 50/1991.

Petenta susține că organele de control, fără a analiza la modul serios această situație constatată au apreciat fără niciun temei legal că materialele utilizate conform facturilor înregistrate nu sunt deductibile fiscal, fiind înlăturate din evidența societății atât în ceea ce privește impozitul pe profit cât și TVA. Raportat la această situație, petenta invocă dispozițiile art.14 care arată prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal.

Cu privire la serviciile achiziționate în anul 2016 de la furnizorul S... C..., din documentație, rezultă că aceste servicii sunt aferente activității desfășurate de către petentă, motiv pentru care cheltuielă aferentă nu poate face obiectul reîncadrării deductibilității conform art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, invocată de organele de inspecție fiscală. Serviciile prestate sunt aferente realizării de venituri impozabile ale petentei, aceste servicii constând în efectuarea unor lucrări subcontractate și executate de aceasta societate către beneficiarul Y .... Aceste lucrări executate de S... C... au fost recepționate, facturate și încasate de petenta de la beneficiar, iar din valoarea acestor lucrări societatea a achitat S... C... SRL, în calitate de constructor, contravaloarea lucrărilor prestate. Aceste lucrări pot fi evaluate și existența acestui raport juridic rezultă din comanda primită de petentă de la Y privind efectuarea acelor lucrări, recepția

acestora, facturarea lucrărilor, respectiv plata de către beneficiar în conturile petentei a lucrărilor efectuate de S... C....

Cu privire la serviciile de închiriere bunuri imobile în anul 2016 de la furnizorul T... SA, din documentație rezultă că aceste servicii sunt aferente activității desfășurate de către petentă, în sensul că în locația din localitate ..., ..., menționează că petenta deține spații de depozitare pentru materiale și utilaje, nefiind necesară deschiderea unui punct de lucru. Pentru locația închiriată, petenta a încheiat contract și deține facturi fiscale emise de furnizor, motiv pentru care cheltuiala aferentă nu poate face obiectul reîncadrării deductibilității conform art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, invocată de organele de inspecție fiscală. Serviciile prestate sunt aferente realizării de venituri impozabile ale petentei. Petenta consideră astfel că suma de ... lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil aferent fiecărei perioade fiscale. În susținere, depune contractul de închiriere, precum și fotografiile.

Concluzia trasă de organul de control, potrivit căreia aceste servicii nu sunt prestate în scopul desfășurării activității economice, este nefondată și se bazează strict pe o analiză superficială a documentelor, fiind încă...te astfel art. 6, 7 și 8 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora organul de control are obligația ca în determinarea corectă a stării fiscale a contribuabilului să ia în considerare toate aspectele relevante în definirea stării fiscale, și să țină cont de întreaga conjunctură în care un eveniment sau altul s-a desfășurat. Nu este în spiritul celor definite de Codul de procedură fiscală ca organul de control să se limiteze la cerința unui simplu document și să ignore aspecte de relevanță cum ar fi: desfășurarea unei activități de lucrări de construcții și de faptul că societatea deține spații de depozitare, imobile pentru care există obligația întreținerii acestora, etc., considerând că toate acestea sunt lipsite de importanță în recunoașterea unei cheltuieli aferente realizării de venituri impozabile, reducând totul la acel document, care mai degrabă face parte dintr-un protocol de decontare decât ca o probă a unui lucru îndeplinit.

### **I.1.2. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de ... lei, fără a avea la bază documente justificative privind evidența mijloacelor fixe aflate în patrimoniu;**

Petenta susține că, în mod nelegal, organele de control au stabilit nereguli privind înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea (prezentate în anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală).

În vederea desfășurării activității, conform obiectului de activitate autorizat, petenta susține că societatea contestatoare utilizează diverse mijloace fixe pe care le deține în proprietate, acestea fiind înregistrate în evidența contabilă în contul contabil aferent 2132 „aparate, inst. lucru”, astfel cum și organele de inspecție au menționat în cuprinsul Raportului de

inspecție fiscală. Petenta consideră că, cheltuielile cu amortizarea înregistrate în evidența contabilă a petentei reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent fiecărei perioade fiscale supuse inspecției fiscale, în susținere depunând următoarele documente: (facturi de achiziție, documentațiile tehnice).

**I.1.3. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei, în baza facturilor reprezentând achiziții de combustibil, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii;**

Petenta susține că, în mod nelegal, organele de control au stabilit nereguli privind achizițiile de combustibil (prezentate în anexa nr. ... la Raportul de inspecție fiscală).

În vederea desfășurării activității, conform obiectului de activitate autorizat, societatea contestatoare utilizează diverse mijloace fixe (utilaje) pe care le deține în proprietate, precum și mijloace de transport (autoturisme) închiriate/în comodat. Petenta consideră că, cheltuielile cu achiziția de combustibil necesară funcționării utilajelor și a mijloacelor de transport reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent fiecărei perioade fiscale supuse inspecției fiscale. Societatea a utilizat în activitatea desfășurată un număr de utilaje constând în buldoexcavator, miniescavator, motopompe, generatoare, autocamioane 8X4, autoutilitare și un număr de autovehicule, consumul mediu al acestor autovehicule și utilaje este de ... litri de combustibil, în susținere depunând următoarele documente: documentele utilajelor și autovehiculelor folosite, cărți tehnice privind consumul.

În consecința celor arătate cu privire la achizițiile efectuate de X de la furnizorii prezentați în anexele nr.4, 5 și 6 la raportul de inspecție fiscală, pentru care au fost considerate cheltuielile de achiziție ca și nedeductibile la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit, petenta susține că societatea **nu datorează impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, aferent unui profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei, solicitând de asemenea și **anularea diminuării pierderii fiscale la 30.06.2017 cu suma de ... lei**.

**I.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;**

Petenta invocă faptul că reglementările privitoare la taxa pe valoarea adăugată sunt prevăzute în Titlul VI, taxa pe valoarea adăugată, art.126 alin.(1) alin.(9), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art. 147<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46. alin.(1), pct. 79 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin



Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Instrucțiuni pentru completarea formularului 300 "Decont de taxă pe valoarea adăugată" - instrucțiuni aprobate prin Ordin(e) al (e) președintelui ANAF, precum și în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Referitor la evidența operațiunilor efectuate de către o persoană impozabilă (persoana care desfășoară activitatea economică și care este și înregistrată în scopuri de TVA), art. 156 din Codul fiscal reglementează obligativitatea conducerii de evidențe pentru orice operațiune referitoare la livrări de bunuri/prestări de servicii, achiziții de bunuri/servicii.

Din corelarea reglementărilor privitoare la taxa pe valoarea adăugată, precizate mai sus, în vederea stabilirii cuantumului TVA de plată sau de rambursat la sfârșitul unei perioade fiscale (lună sau trimestru), sunt cele înscrise în jurnalele de vânzări, respectiv de cumpărări, și care provin din evidențele contabile ale persoanei impozabile, centralizate în bilanțul de verificare întocmită. Drept urmare, potrivit prevederilor art.145 și art. 156 din Codul fiscal și pct. 79 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat de către o persoană impozabilă se determină având la bază informațiile din jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile. Prin intermediul acestor documente se stabilesc atât taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală, cât și taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală.

Cât privește cuantumul taxei de plată la bugetul de stat, acesta se determină potrivit prevederilor art.147<sup>3</sup> alin.(4) și (5) din Codul fiscal expuse anterior.

Totodată, așa cum este precizat la alin.(1) art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere.

În ceea ce privește jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, din perspectiva fiscală definirea noțiunii de "practică abuzivă" a fost foarte bine realizată în Cauza C-255/2 Halifax pic, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd c. C Commissioners of Customs & Excise.

Din modul în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a definit noțiunea de "practică abuzivă", observă necesitatea îndeplinirii a două condiții:

- prima condiție - tranzacțiile în cauză garantează unele avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții, chiar dacă sunt îndeplinite condițiile formale prevăzute de dispozițiile legale relevante;

- a doua condiție - trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

Totodată, petenta invocă concluziile Avocatului General Juliane Kokott prezentate la 6 aprilie 2017 în Cauza C-132/16 Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno - osiguritelna praktika” - Sofia împotriva „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD.

De asemenea, petenta invocă faptul că art.2 alin.(1) lit.a) din Directiva 2006/112 prevede că livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA, invocând și art.168 și art. 178 din această directivă.

În concluzie, având în vedere reglementările privitoare la taxa pe valoarea adăugată, expuse mai sus, așa cum a fost formulat de către instanță, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pentru a fi în prezența unei practici abuzive, este necesar, în primul rând, ca achizițiile în cauză să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal. Deci, primul obiectiv important de urmărit în legătură cu determinarea masei (bazei) impozabile îl constituie verificarea evidențierii și luării în calcul a veniturilor impozabile realizate de societate, iar referitor la achizițiile pentru care societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată se au în vedere numai achizițiile destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, trebuie să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor achiziții este realizarea de operațiuni taxabile sau, după caz, obținerea unui avantaj fiscal.

Astfel, consecința asupra masei (bazei) impozabile și a obligațiilor fiscale de plată (taxa pe valoarea adăugată) poate fi, după caz:

1. în situația în care achizițiile aferente facturilor de achiziție, pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și în scopul realizării de venituri impozabile (venituri înregistrate și declarate), societatea și-a mărit masa (baza) impozabilă și, pe cale de consecință, are loc o majorare a obligațiilor fiscale de plată taxa pe valoarea adăugată), societatea având dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor.

2. în situația în care achizițiile aferente facturilor de achiziție, pentru care a fost exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și în scopul obținerii de venituri impozabile (venituri înregistrate și declarate), rezultă că societatea și-a diminuat masa (baza) impozabilă, iar achizițiile au fost efectuate cu scopul obținerii unui avantaj fiscal, respective diminuarea obligațiilor fiscale de plată (taxa pe valoarea adăugată), societatea neavând dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor.

Ca urmare a pretinselor nereguli sesizate, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea ar fi dedus eronat TVA în sumă totală de ... lei, fără a avea la baza documente justificative potrivit legii (achiziții de materii prime, materiale, obiecte de inventar, combustibil, servicii prestate de terți, etc., fiind încă...te, astfel, prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) și alin.(19) din Legea nr.571/2003 Cod fiscal și art.297 alin.(4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a), art. 319 alin.(1) și alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Organele de control au reținut că societatea nu a pus la dispoziție documente justificative legale prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a materiilor prime, materialelor, obiectelor de inventar, combustibilului, respectiv documente sau orice alte acte corespunzătoare prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul activității în esență, este de subliniat că, la momentul la care s-au efectuat tranzacțiile, singura condiție legală de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor unei persoane impozabile era folosirea respectivelor achiziții în operațiunile taxabile ale persoanei respective, în speță, societatea X și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor cu deplina respectare a dispozițiilor legale în materie de deducere, având în vedere că toate achizițiile au fost folosite în scopul derulării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, obținându-se astfel venituri impozabile, respectiv derulându-se operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Neregulile pretinse de către organele de control cu privire la operațiunile derulate de către societate nu există, în speță, în mod nelegal având loc anularea dreptului de deducere aferent achizițiilor realizate de X , pe motive superficiale de formă, având în vedere că aceasta deținea la data controlului facturile de achiziție a mărfurilor care au fost utilizate în scopul obținerii de venituri taxabile.

Or, din perspectiva aparenței de nelegalitate, indiferent de existența sau nu a respectivelor nereguli referitoare la întocmirea documentelor justificative, singura sancțiune incidentă este cea de natură contravențională (amendă), potrivit dispozițiilor art.41 și art.42 din Legea nr. 82/1991 privind contabilitatea.

Operațiunile taxabile sunt cele pentru care societatea colectează TVA și deduce în mod evident TVA aferent achizițiilor legate de operațiunile în cauză.

Societatea X are ca obiect de activitate „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”, activitate taxabilă din punct de vedere al TVA, iar achizițiile sale, oricare ar fi acestea, sunt destinate acestei activități taxabile și nu unei activități scutite, caz în care TVA ar trebui să facă parte din costul achiziției. Dacă anumite condiții de formă nu sunt îndeplinite la deducerea unei cheltuieli din punct de vedere al impozitului pe profit nu înseamnă că TVA, devine automat nedeductibilă.

Toate achizițiile au fost efectuate în scopul operațiilor taxabile, petenta a realizat venituri și a colectat TVA, a plătit impozit pe profit și TVA.

În ceea ce privesc serviciile, articolul de lege care dă dreptul de deducere a taxei nu condiționează deducerea TVA de existența sau inexistența vreunui deviz - situație de lucrări pentru care se decontează un eventual serviciu și nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume *“achiziții efectuate în scopul operațiilor taxabile”*, ori așa cum a arătat operațiunile desfășurate de societate sunt operațiuni taxabile, iar serviciile prestate sunt în strânsă legătură cu acestea.

Nu există nicio legătură a dreptului de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere vis-a-vis de impozitul pe profit, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate).

Taxa pe valoarea adăugată este reglementată și de o legislație comunitara, comuna tarilor membre UE, iar cu privire la dreptul de deducere CEJ s-a pronunțat în nenumărate cazuri, pronunțând cu fermitate ca dreptul de deducere a TVA nu poate fi anulat pe motive de forma, deoarece acest lucru ar însemna o abatere și încă...re a principiului neutralității acestui tip de taxa, ceea ce ar conduce în cele din urma la dereglări serioase în corectă aplicare a mecanismului de decontare a TVA.

Petenta invocă Hotărârea Curții Europene din data de 08.05.2008 în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, solicitând a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie și dispozițiile date de CEJ prin Deciziile emise, toate acestea prevăd clar și explicit, ca în respectarea aplicării corecte a mecanismului de decontare a TVA principiul neutralității taxei trebuie respectat, iar respectarea acestuia impune dreptul de deducere al unei TVA înscrisă într-o factură, fără alte condiționări de alte elemente care nu au legătură cu dreptul de deducere născut odată cu exigibilitatea taxei înscrisă într-un document, nerespectarea acestuia conducând la o dublă impunere, ceea ce în respectarea aplicării corecte a TVA trebuie evitat.

Având în vedere prevederile legislative naționale în speța art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 și art.297 și 299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu dispozițiile CEJ, date în aplicarea corectă a mecanismului de decontare a taxei, a respectării în primul rând a neutralității acesteia, petenta învederează organului în drept cu soluționarea contestației să țină cont de faptul că existența sau inexistența unui document cerut de organele de inspecție fiscală (dar neprevăzut expres de vreo normă fiscală) nu este în măsură să anuleze dreptul de deducere al TVA înscris în aceste facturi în condițiile în care:

1. Societatea a realizat achizițiile materii prime și materiale în scopul activității sale taxabile (prestarea de serviciu realizată de societate este purtătoare de TVA).

2. Societatea a realizat achizițiile de materiale de construcții în vederea realizării de investiții în care își desfășoară activitatea taxabilă (prestarea de servicii realizată de societății este purtătoare de TVA).
3. Societatea a angajat aceste servicii în interesul activității sale taxabile (prestarea de servicii realizată de societății este purtătoare de TVA).
4. Deține documente prevăzute expres de art.146 din Legea nr.571/2003 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în speță factură, care da dreptul incontestabil la deducerea TVA înscrisă în aceasta.
5. A existat o exigibilitate a acestei taxe, iar furnizorul prestator a colectat TVA, ceea ce da naștere la dreptul de deducere a taxei, respectându-se astfel principiul neutralității.

Ca o consecință a celor arătate, în temeiul actelor normative prezentate societatea dispune de dreptul sau de a deduce TVA aferentă achizițiilor prezentate, în speță.

Petenta susține că societatea a dovedit astfel îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care permit oricărei persoane impozabile deducerea taxei aferente achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, dispoziții legale, care se coroborează cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și respectiv 299 alin.(1) lit.a) din aceleași acte normative, ce impun ca pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă să dețină o factură care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin (19) din Legea nr.571/2003 respectiv 319 alin.(1) și alin. (20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Exercitarea dreptului de deducere presupune doua aspecte: documentarea (ce tine de forma documentului) ce presupune deținerea unei facturi ce îndeplinește condițiile art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal/319 alin.(1) și alin. (20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și un aspect de fond ce presupune a se face dovada ca achiziția în discuție este realizată în folosul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale contribuabilului.

Din aceasta perspectivă, petenta susține că sunt neîntemeiate concluziile inspectorilor fiscali ce au refuzat petentei deducerea TVA, în condițiile în care aceasta a făcut dovada deținerii facturilor în original, ce conțineau toate informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 și respectiv art.319 alin.(1) și alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și au făcut dovada incontestabilă că cea de-a doua condiție este îndeplinită, adică societatea a realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Principalele caracteristici și principii fundamentale ale acestei taxei pe valoarea adăugată, precum și dispozițiile date de CEJ prin Deciziile emise, prevăd clar și explicit, ca în respectarea aplicării corecte a mecanismului de decontare a TVA principiul neutralității taxei trebuie respectat, iar

respectarea acestuia impune dreptul de deducere al unei TVA înscrisă într-o factura, fără alte condiționări de alte elemente care nu au legătură cu dreptul de deducere născut odată cu exigibilitatea taxei înscrisă într-un document, nerespectarea acestuia conducând la o dublă impunere, ceea ce trebuie evitat în respectarea aplicării corecte a TVA.

**I.2.1 Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, pe cheltuieli a sumei totale de ... lei, cu o TVA dedusă în sumă totală de ... lei, în baza facturilor prezentate în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală, reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile, pentru care nu poate prezenta documente care să justifice necesitatea efectuării acestora, precum și scopul realizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Petenta susține că, în mod nelegal, organele de control au stabilit nereguli privind achizițiile de bunuri și servicii derulate de societate (prezentate în anexa nr. ... la Raportul de inspecție fiscală).

Având în vedere prevederile de ordin general mai sus prezentate, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, precum și cele prezentate la pct.1.1 de la impozitul pe profit, petenta consideră că suma totală de ... lei reprezintă TVA pentru care societatea contestatară și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere.

**I.2.2. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011- iunie 2017, pe cheltuieli a sumei totale de ... lei, cu o TVA dedusă în sumă totală de ... lei, reprezentând achiziții de combustibil nejustificate de societate ca fiind în scopul activității economice a societății.**

Petenta susține că, în mod nelegal, organele de control au stabilit nereguli privind achizițiile de combustibil.

În vederea desfășurării activității, conform obiectului de activitate autorizat, societatea contestatoare utilizează diverse mijloace fixe (utilaje) pe care le deține în proprietate, precum și mijloace de transport (autoturisme) închiriate/în comodat. Petenta consideră că, cheltuielile cu achiziția de combustibil necesară funcționării utilajelor și a mijloacelor de transport, reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil aferent fiecărei perioade fiscale supuse inspecției fiscale, în susținere solicită a se avea în vedere documentele la care a făcut trimitere în contestație când a abordat același aspect legat de impozitul pe profit.

Având în vedere prevederile de ordin general mai sus prezentate, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, precum și cele prezentate la **pct. I.1.3** referitor la impozitul pe profit, petenta consideră că suma totală de ... lei reprezintă TVA pentru care societatea contestatară și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere.

În consecința celor arătate cu privire la exercitarea dreptului de deducere, petenta solicită să se constate că, în temeiul actelor normative prezentate, societatea dispune de dreptul sau de a deduce TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii, pentru suma de ... lei (... lei + ... lei).

**II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Decizia nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, s-au constatat următoarele:**

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. .../...2018, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. .../...2018, s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei.

Prin contestația formulată societatea X SRL **contestă parțial**, atât Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../...2018 pentru **suma parțială de ... lei**, reprezentând:

... lei - impozit pe profit;

... lei - taxa pe valoarea adăugată,

cât și Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. .../...2018, pentru diminuarea pierderea fiscală cu suma parțială de ... lei.

Ținând cont de faptul că societatea X SRL **contestă parțial** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. .../...2018, cât și Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. .../...2018 și Decizia privind modificarea bazei de impunere ca urmare a inspecției fiscale nr. .../...2018, în cele ce urmează vom reține doar constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la aceste sume contestate de petentă.

**II.1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și la diminuarea pierderii cu suma de ... lei ;**

**II.1.1. Referitor la înregistrarea pe cheltuieli, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a sumei de ... lei, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile;**

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la la calculul impozitului pe profit în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017 a **cheltuielilor cu achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar în sumă de ... lei**, astfel:

- **în anul 2011**, cheltuieli cu materiale, cu obiecte de inventar în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, A... F... SRL, F... P... SRL, G... L... SRL, O... D... SRL, B... R... SRL, M... S... R... SRL, B... SRL, C... C... SRL, A... SRL, Z... SRL);

- **în anul 2012**, cheltuieli materiale, cu obiecte de inventar, etc.) în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, A... A... D... SRL, K... SRL, W... SRL, Z... SRL, O... D... SRL, P... SRL, B... R... SRL, T... P... SRL, T... V... SRL, E... J... SRL, E... G... SRL, M... SRL, C... C... SRL, A... C... SRL, etc.);

- **în anul 2013**, cheltuieli cu materiale, cu obiecte de inventar, în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, P... SRL, T... V... SRL, A... C... SRL, D... SRL, S... C... SRL, etc.);

- **în anul 2014**, cheltuieli cu materiale, cu obiecte de inventar, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, etc., în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, P... SRL, T... V... SRL, A... C... SRL, S... SRL, P... SRL, S... S... SRL, D... SRL, S... C... SRL, K... SRL, etc.);

- **în anul 2015**, cheltuieli cu materiale, cu obiecte de inventar, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, etc.) în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, T... V... SRL, A... C... SRL, D... SRL, S... C...S SRL, P... W... SRL, A... T... SRL, B... SRL, D... C... I... SRL, E... C... SRL, S... S... SRL, T... P... SRL etc.);

- **în anul 2016**, cheltuieli materiale, cu obiecte de inventar, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, etc.) în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, P... SRL, S... SRL, J... SRL, O... C... SRL, D... M... SRL, PFA I..., A... G... SRL, T... V... SRL, A... C... SRL, O... G... SRL, S... GMBH, etc.);

- **în perioada ianuarie - iunie 2017**, cheltuieli materiale, cu obiecte de inventar, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, etc.) în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza unor facturi emise de diverși furnizori (M... C... SRL, P... SRL, T... V... SRL,



A... C... SRL, S... C..., S... S... SRL, C... C... SRL, P... G... SRL, D... SRL, S... D... SRL, E... G... SRL, I... P... SRL, D... C... I... SRL, etc.)

Aceste achiziții din anii 2011- iunie 2017, au constau în:

- **avansuri diverse**, respectiv avansuri tâmplărie, avans poarta Tender, avansuri țiglă, avans țiglă metalică, avansuri înregistrate de societatea verificată direct pe costuri și pentru care nu deține documente de achiziție propriu-zisă ale bunurilor (facturi de achiziții - finale, avize de însoțire mărfuri), din care să rezulte bunurile achiziționate, cantitatea, unitatea de măsură, denumirea, prețul unitar de achiziție sau orice alte caracteristici ale bunurilor achiziționate, date privind expediția bunurilor (persoana delegată, mijlocul de transport, data expediției) precum și documente care să justifice consumurile de materiale propriu-zise înregistrate direct, în principal, în contul 601 "cheltuieli cu materialele" (în baza facturilor de avans prezentate organelor de inspecție fiscală), respectiv locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, situațiile de lucrări/recepții confirmate de beneficiari, locul de depozitare al acestora, modul de efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;

- **bunuri diverse**, cum ar fi:

- **în anul 2011** – tâmplărie PVC, corpuri de iluminat și orice alte materiale de natura electrică, gresie porțelanată, polistiren, parchet, vopsea lavabilă, cărămidă, țiglă ceramică, fier fasonat, ciment, hidrofor, panouri gard și orice alte materiale de construcții;

- **în anul 2012** – tâmplărie PVC, rulouri exterioare, grund, tencuiala decorativă, țeavă/furtun de încălzire în pardoseala, marmura, cada, hidrofor, burlane, jgheaburi, coturi, sticla lowe, policarbonat, coturi, țeavă cupru, calorifere, termostate, baterii lavoare cabine dus, diverse alte obiecte sanitare, video interfon, ciment, cărămidă, folie acoperiș, etc.;

- **în anul 2013** – tâmplărie PVC, țiglă - ... buc, antigel pentru instalații încălzire, baterii cada, bucătărie, cărămidă, rulouri geam, pompe recirculare instalații sanitare, ciment, țiglă, diverse piese instalații sanitare, pavaj, lambriu rășinoase, policarbonat, parchet și accesorii, etc.;

- **în anul 2014** – țiglă, cărămidă, rulouri geam, ciment, gresie, faianță, polistiren, parchet și accesorii, vopsele, grund, coloranți, oțel beton, ușa garaj, achiziții servicii etc.;

- **în anul 2015** – materiale instalații termice și sanitare, materiale construcții, țiglă ceramică, cărămidă, instalații pompă căldura, vată minerală fațadă, rulouri geam, ciment, gresie, faianță, parchet și accesorii, servicii reparații turbine auto, vopsele, grund, coloranți, oțel beton, panou solar, boiler helioterme, achiziții servicii, etc.;

- **în anul 2016** – țiglă, cărămidă, rulouri geam, ciment, vopsea decorativă, cadă baie, materiale pentru instalații încălzire, avans materiale de construcții, panou vată acoperiș, panou sandwich - factura proforma, transformator, parchet triplu stratificat, tabla acoperiș, sârmă de balotat, sfoară, vas expansiune, țeavă cupru, polistiren, parchet și accesorii, avans

țiglă metalică, vopsele, grund, coloranți, oțel beton, panou solar, achiziții servicii etc.,

- **în perioada ianuarie – iunie 2017** – țiglă, cărămidă, rulouri geam, ciment, polistiren, tablă acoperiș, oțel beton, faianță, pompă submersibilă, factura proforma combustibil, achiziții servicii etc.,

**bunuri** care au fost înregistrate de societatea verificată direct pe costuri și pentru care nu deține documente care să justifice aceste consumuri de materiale înregistrate în conturile de cheltuieli cu materialele sau cu obiecte de inventar, respectiv locul în care au fost executate lucrările / montate / livrate bunurile, beneficiarii lucrărilor/prestărilor, mijloacele de transport utilizate pentru furnizarea bunurilor către beneficiari, situațiile de lucrări/devize de lucrări/recepții confirmate de beneficiari, etc.

Tot referitor la aceste achiziții, organele de inspecție fiscală au precizat și următoarele aspecte:

- mare parte din facturile de achiziții în cauză nu au înscrise date privind expediția respectiv persoanele delegate, mijloacele de transport utilizate pentru expedierea bunurilor, data expedierii bunurilor, totodată referitor la acest aspect societatea nu prezintă nici alte documente care să justifice primirea bunurilor respective (avize de însoțire marfa, etc.)

- parte din facturile de achiziții în cauza au înscrise la rubrica date privind expediția persoane delegate care nu au nicio calitate în cadrul societății, mijloacele de transport înscrise ca fiind utilizate pentru expedierea bunurilor nu aparțin societății sau furnizorului;

- societatea verificată nu prezintă documente din care să rezulte în sarcina cui intră expediția/transportul bunurilor sau alte clauze cu privire la bunurile facturate de furnizori, etc.;

- societatea verificată nu prezintă note de intrare recepție a acestor bunuri ce fac obiectul facturilor în cauză, respectiv fișe de magazie privind intrările, ieșirile și stocurile de materiale, bonuri de consum și situații de lucrări din care să rezulte locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, locul de depozitare al acestora, modul efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;

- societatea verificată nu a avut declarate puncte de lucru/sedii secundare în această perioadă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit a **cheltuielilor cu servicii executate de terți în sumă de ... lei, astfel:**

- **în anul 2015**, cheltuielile cu servicii executate de terți în valoare de **... lei**, cheltuieli înregistrate de societatea verificată în baza facturii nr. .../...2015 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA de ... lei și TVA de ... lei și care consta în "lucrări extindere hala ... conform deviz - beneficiar Y...", factură ce figurează ca fiind emisă de societatea S... C...S SRL, CIF

... și pentru care societatea verificată nu prezintă alte documente cu excepția facturii, respectiv contracte, comenzi, devize/situații de lucrări, etc. și totodată nu poate justifica cu documente necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu zisă a prestației. Referitor la justificarea înregistrării în evidența contabilă a acestor cheltuieli respectiv dacă mai deține și alte documente, cu excepția facturii, care să justifice prestarea respectiva, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise domnului B... în calitate de administrator al societății verificate care prin răspunsul dat la întrebarea nr. ... solicitată de echipa de inspecție fiscală prin Nota explicativă din data de 15.06.2018, a menționat următoarele: "Nu",

și

- **în anul 2016**, cheltuielile cu servicii executate de terți în valoare de **... lei**,
- **în perioada ianuarie – iunie 2017**, cheltuielile cu servicii executate de terți în valoare de **... lei**,

cheltuieli înregistrate de societatea verificată în anul 2016 în baza facturii nr. .../...2015 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA de ... lei și TVA de ... lei și care constau în "lucrări extindere hala ... conform deviz - beneficiar Y...", factură ce figurează ca fiind emisă de societatea S... C...S SRL, CIF ... și pentru care societatea verificată nu prezintă alte documente cu excepția facturii, respectiv contracte, comenzi, devize/situații de lucrări, etc. și totodată nu poate justifica cu documente necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu zisă a prestației.

În ceea ce privește, **cheltuielile cu chiriile în sumă de 42.425 lei**, organele de inspecție fiscală le-au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, astfel:

- **în anul 2015**, cheltuieli cu chiriile în valoare de **... lei**;
- **în anul 2016**, cheltuieli cu chiriile în valoare de **... lei**;
- **în perioada ianuarie – iunie 2017**, cheltuieli cu chiriile în valoare de **... lei**,

cheltuieli înregistrate de societatea verificată, în baza facturilor emise de societatea T... SA – ..., și care constau în "închiriere conform contract .../...2015" a clădirii în suprafața de ... mp, situată în ..., ... respectiv achiziții "prestări servicii" aferente, servicii pentru care societatea verificată nu poate să justifice scopul închirierii precum și activitatea desfășurată în legătura cu aceste operațiuni.

Din baza de date ANAF, cât și din documentele de evidența contabilă, nu rezultă că societatea a avut deschis punct de lucru/sediul secundar sau a desfășurat activitate în aceasta locație, drept pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile cu chiriile și utilitățile facturate de T... SA – ...;

**II.1.2. Referitor la înregistrarea în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de **... lei**, fără a avea la bază**

## **documente justificative privind evidența mijloacelor fixe aflate în patrimoniu:**

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017 a **cheltuielilor cu amortizarea**, astfel:

- **în anul 2011**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**;
- **în anul 2012**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**;
- **în anul 2013**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**,

înregistrate în evidența contabilă în contul 681 "cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor". Din documentele de evidența contabilă puse la dispoziția controlului, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, în anul 2011, societatea verificată are înregistrate în patrimoniu mijloace fixe (cont 2132 "aparate, inst.lucru" la valoarea de intrare de ... lei) pentru care înregistrează lunar cheltuieli cu amortizarea, bunuri care însă nu au fost identificate, societatea ne prezentând în acest sens fișa mijlocului fix sau alte documente/ explicații cu privire la acestea, așa cum rezultă și din răspunsul nr. ... din nota explicativă luată d-lui B..., în calitate de administrator al societății verificate, în data de 15.06.2018. Totodată, atât în ultimele 12 luni calendaristice cât și în anii anteriori, societatea verificată nu a efectuat o inventariere generală a patrimoniului societății, respectiv a tuturor elementelor patrimoniale de activ și de pasiv pe care aceasta le deține,

și

- **în anul 2014**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**;
- **în anul 2015**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**;
- **în anul 2016**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**,
- **în perioada ianuarie – iunie 2017**, cheltuieli cu amortizarea în valoare de **... lei**,

înregistrate nejustificat de către societatea verificată în evidența contabilă în contul 681 "cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", în sensul că, aceasta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea bunurilor în cuantum mai mare decât amortizarea calculată și evidențiată în registrul imobilizărilor.

### **II.1.3. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a cheltuielilor cu achiziții de combustibil în sumă totală de ... lei, fără a avea la bază documente justificative potrivit legii;**

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017 a **cheltuielilor cu achiziții de combustibil**, astfel:

- **în anul 2012**, cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei**, înregistrate de către societatea verificată în lunile iulie și august 2012 în baza unor facturi emise de societatea S... SRL, CIF ..., cheltuieli nejustificate de societate ca

fiind în scopul activității economice a societății. Totodată, societatea verificată nu prezintă alte documente, cu excepția facturilor și a bonurilor fiscale menționate mai sus, care să justifice scopul achiziționării și consumul efectiv al combustibililor respectiv mijloacele de transport utilizate pentru aceste operațiuni. Referitor la acest aspect, au fost solicitate și explicații scrise domnului B..., în calitate de administrator al societății verificate, conform Notei explicative din data de 18.06.2018, care la întrebarea nr. ... referitoare la mijloacele de transport/utilajele deținute în folosința societății în perioada 2011 - 2013 și documentele care le poate prezenta în acest sens, a răspuns următoarele “am folosit mașina personală” fără să prezinte și documente care să justifice aceste operațiuni,

și

- **în anul 2013**, cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei** (50% din cheltuielile cu combustibilii),
  - **în anul 2014** cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei** (50% din cheltuielile cu combustibilii),
  - **în anul 2015**, cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei** (50% din cheltuielile cu combustibilii),
  - **în anul 2016**, cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei** (50% din cheltuielile cu combustibilii),
  - **în perioada ianuarie – iunie 2017**, cheltuieli cu combustibilii în valoare de **... lei** (50% din cheltuielile cu combustibilii),
- cheltuieli cu combustibilii înregistrate de către societatea verificată în această perioadă în baza atât a unor facturi emise de societatea S... SRL, CIF ..., cât și în baza a diverse bonuri fiscale emise de diverse stații ..., în principal ..., ..., cheltuieli nejustificate de societate ca fiind în scopul activității economice a societății (lipsă foi de parcurs/situații de lucrări/devize, etc.).

În consecința, față de cele arătate mai sus celor arătate cu privire la achizițiile efectuate de X SRL care au fost considerate cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru întreaga perioadă verificată un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă ... lei pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, calculat conform anexei nr. 1 la RIF și au diminuat pierderea fiscală la 30.06.2017 cu suma de ... lei, din care petenta contestă doar un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile în sumă de ... lei, precum și diminuarea pierderii fiscale la 30.06.2017 cu suma de ... lei.

## **II.2. Cu privire la taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei;**

**II.2.1. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a unei TVA în sumă de ... lei, în baza facturilor prezentate în anexa nr.2 la Raportul de inspecție fiscală, aferentă unor achiziții de**

**materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile.**

În perioada supusă verificării, respectiv 01.10.2011 – 30.06.2017 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus **taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei** aferentă unor cheltuieli de exploatare (materiale și servicii) în valoare de ... lei (anexa nr.2) pentru care nu poate prezenta documente care să justifice necesitatea efectuării acestora, precum și scopul realizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, după cum urmează:

- **TVA în sumă de ... lei** aferentă unor cheltuieli de exploatare (materiale) în valoare de ... lei, din care:

**a) TVA în sumă de ... lei** aferentă unei baze impozabile de ... lei, constând în principal în “avans tâmplărie PVC”, cu cea mai mare preponderență de la furnizorul M... C... SRL, materiale care nu pot fi identificate întrucât, societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală doar facturile de avans în care este înscris în cea mai mare parte “avans tâmplărie termopan conform comandă”, pentru care nu deține documente de achiziție propriu-zisa ale bunurilor (facturi de achiziții finale, avize de însoțire mărfuri), din care să rezulte bunurile achiziționate, cantitatea, unitatea de măsură, denumirea, prețul unitar de achiziție sau orice alte caracteristici ale bunurilor achiziționate, date privind expediția bunurilor (persoana delegată, mijlocul de transport, data expediției), precum și documente care să justifice consumurile de materiale propriu-zise înregistrate direct, în principal, în contul 601 “cheltuieli cu materialele” (în baza facturilor de avans prezentate organelor de inspecție fiscală), respectiv locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, situațiile de lucrări/recepții confirmate de beneficiari, locul de depozitare al acestora, modul de efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;

**b) TVA în sumă de ... lei** aferentă unei baze impozabile de ... lei constând în achiziții de bunuri de la diverși parteneri, spre exemplu, T... V... SRL (furnizor de materiale de construcții, ciment, oțel beton, etc.), A... C... SRL (furnizor de rulouri din pvc), precum și alți furnizori de materiale de construcții și materiale de instalații apă și canal (A... F... SRL, F... P... SRL, G... L... SRL, O... D... SRL, B... R... SRL, M... S... R... SRL, B... SRL, C... C... SRL, A... SRL, Z... SRL, etc. anexa dosar lucru) care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății verificate direct pe costuri și pentru care nu deține documente care să justifice aceste consumuri de materiale înregistrate în conturile de cheltuieli cu materialele sau cu obiecte de inventar, respectiv locul în care au fost executate lucrările/montate/livrate bunurile, beneficiarii lucrărilor/prestărilor, mijloacele de transport utilizate pentru furnizarea bunurilor către beneficiari, situațiile de lucrări/devize de lucrări/recepții confirmate de beneficiari etc.

Tot referitor la aceste achiziții, organele de inspecție fiscală precizează ca:

- mare parte din facturile de achiziții în cauza nu au înscrise date privind expediția respectiv persoanele delegate, mijloacele de transport utilizate pentru expedierea bunurilor, data expedierii; totodată referitor la acest aspect societatea nu prezintă nici alte documente care să justifice primirea bunurilor respective (avize de însoțire marfa, etc.);
  - parte din facturile de achiziții în cauza au înscrise la rubrica date privind expediția persoane delegate care nu au nici o calitate în cadrul societății, mijloacele de transport înscrise ca fiind utilizate pentru expedierea bunurilor nu aparțin societății sau furnizorului;
  - societatea verificată nu prezintă documente (contracte, comenzi, etc.) din care să rezulta în sarcina cui intra expediția/transportul bunurilor sau alte clauze cu privire la bunurile facturate de furnizori, etc.;
  - societatea verificată nu prezintă note de intrare recepție a acestor bunuri ce fac obiectul facturilor în cauza, respectiv fișe de magazie privind intrările, ieșirile și stocurile de materiale, bonuri de consum și situații de lucrări din care să rezulte locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, locul de depozitare al acestora, modul efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;
  - societatea verificată nu a avut declarate puncte de lucru/sedii secundare în această perioadă;
  - din documentele (facturi de livrări bunuri/prestări servicii) care stau la baza înregistrării veniturilor realizate de societatea verificată în această perioadă, nu rezultă faptul că, bunurile materiale menționate mai sus și care au fost înregistrate în evidența contabilă direct pe costuri în baza facturilor emise de furnizori (facturi de avans sau facturi de achiziții) fac obiectul livrărilor sau concura la realizarea lucrărilor/prestărilor de servicii facturate către beneficiari;
- **TVA în sumă de ... lei** aferentă unor cheltuieli de exploatare (servicii) în valoare de ... lei înregistrate de societatea verificată în baza a 6 facturi ce figurează ca fiind emise de S... C...S SRL, CIF ..., în perioada 2014 - 2015, după cum urmează:
1. factura nr. ... din 30/04/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
  2. factura nr. ... din 20/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
  3. factura nr. ... din 20/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
  4. factura nr. ... din 23/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;

5. factura nr. ... din 23/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA, facturi înregistrate de societatea verificată, cu TVA deductibil, la perioada emiterii și

6. factura nr. ... din 30.01.2015 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA de ... lei și TVA de ... lei (anexa dosar lucru), înregistrată de societatea verificată în evidența contabilă și amânată la deducere, cu o TVA dedusă conform înregistrărilor din evidența contabilă la date ulterioare (datei de emiterie a facturii) respectiv, în perioada februarie – decembrie 2015, înregistrând pe parcursul a 11 luni, o TVA deductibilă în sumă totală de ... lei (... lei x 11).

Totodată, societatea verificată nu prezintă alte documente cu excepția facturii, respectiv contracte, comenzi, devize/situații de lucrări, etc., documente cu care să justifice necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu zisă a prestației.

Referitor la justificarea înregistrării în evidența contabilă a acestor cheltuieli, dacă mai deține și alte documente, cu excepția facturii, care să justifice prestarea respectiva, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise domnului B..., în calitate de administrator al societății verificate care prin răspunsul dat la întrebarea nr. ... , solicitată de echipa de inspecție fiscală prin Nota explicativă din data de 15.06.2018 (anexa nr. ... ), a menționat următoarele: "Nu";

- **TVA în sumă de ... lei** aferentă unor cheltuieli de exploatare (cheltuieli cu servicii executate de terți) în valoare de ... lei, înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în baza unor facturi emise de T... SA care constau în "închiriere conform contract .../...2015" respectiv "prestări servicii". Cu ocazia controlului, s-a constatat faptul că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în această perioadă, TVA deductibilă aferentă chiriilor și altor prestări servicii aferente, înregistrate în baza facturilor lunare emise de societatea mai sus menționată, fără sa justifice scopul închirierii precum și locația/bunul la care se referă, activitatea desfășurată în legătura cu aceasta operațiune, fiind luate în acest sens explicații scrise d-lui B... în calitate de administrator al societății verificate, care, referitor la aceste aspecte, prin răspunsurile nr. ... din Nota explicativă din data de 15.06.2018 (anexa nr. ... ) respectiv nr. ... din Nota explicativă din data de 18.06.2018 (anexa nr. ... ), a precizat faptul că «am anexat contract » respectiv «confecții metalice».Astfel, din Contractul de închiriere nr. .../...2015, pus la dispoziția controlului, rezulta faptul că T... SA – ... în calitate de locator pune la dispoziția societății X SRL în calitate de locatar spațiul reprezentând clădire în suprafața de ... mp, situat în ..., ...”

Având în vedere faptul că, din baza de date ANAF cât și din documentele de evidența contabilă nu rezultă ca, societatea a avut deschis punct de lucru/sediu secundar sau a desfășurat activitate în aceasta



locație, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de ... lei aferentă acestor operațiuni.

- **TVA în sumă de ... lei** aferentă unor cheltuieli de exploatare (servicii) în valoare de ... lei înregistrate de societatea verificată în evidența contabilă, în baza unei facturi nr. ... din data de 04.01.2016 emisă de B... din Germania identificat în baza CIF ... și care consta în demontare/montare tâmplărie, prestare de servicii pentru care societatea verificată nu a prezentat situații de lucrări/devize, procese verbale de recepție a lucrărilor, certificat de rezidență fiscală a partenerului din Germania, etc., astfel organele de inspecție fiscală au constatat că pentru această operațiune taxa pe valoare adăugată și cheltuielă aferentă este nedeductibilă fiscal.

## **II.2.2. Referitor la înregistrarea, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, a unei TVA dedusă în sumă de ... lei, aferentă unor achiziții de combustibil.**

În perioada supusă verificării societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus nejustificat taxa pe valoare adăugată, aferentă achizițiilor de carburanți pentru care nu a îndeplinit condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere (lipsa documente privind deținerea în folosința de mijloace de transport/utilaje, etc. respectiv contracte și/sau alte documente de înregistrare în gestiune/folosința, lipsă foi de parcurs/situații de lucrări/devize, etc.), aspecte detaliate, pe ani fiscali, în capitolul privind impozitul pe profit.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca și **TVA nedeductibilă fiscal suma totală de ... lei** (suma de ... lei aferentă anului 2012 - în procent de 100% TVA nedeductibilă respectiv suma de ... lei, aferentă perioadei 2013 – iunie 2017 în procent de 50% TVA nedeductibilă) anexa nr. ... , suma înregistrată în baza unor facturi emise de societatea S... SRL, CIF ... cât și în baza a diverse bonuri fiscale emise de diverse stații ..., în principal ..., ..., și care sunt aferente unor cheltuieli/achiziții nejustificate de societate ca fiind în scopul activității economice a societății. Situația cu privire la achizițiile menționate mai sus este prezentată în anexa nr. ... la prezentul raport de inspecție fiscală.

În consecință, organele de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă cheltuielilor mai sus menționate, în baza următoarelor prevederi legale:

- art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(1) și alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art.297 alin.(4) lit.a), art.299 alin.(1) lit.a), art. 319 alin.(1) și alin. (20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală stabilind o **TVA suplimentară în sumă de ... lei** (... lei + ... lei).

**III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:**

Societatea X SRL din ..., având sediul social în ..., înregistrată la ORC Timiș sub nr. ..., având C.I.F. ..., prin dl. B..., în calitate de administrator, reprezentat legal de dl. avocat A..., la dosarul contestației fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria ...

Contestația este formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018 pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA.

- **Deciziei nr. .../...2018 privind modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale, pentru suma parțială de **... lei**;

De asemenea petenta a solicitat **susținerea orală a contestației**, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La procedura de susținere orală a contestației din data de **26.11.2018**, societatea **X SRL** a fost reprezentată de dl. B..., în calitate de administrator și de dl. avocat A...

Astfel, prin **susținerea orală a contestației**, dl. avocat a arătat că reiterează argumentele prezentate în extenso prin contestație formulată, conform Situației Sinteza Contestației Formulate (anexată cu ocazia susținerii orale) și că societatea deține documente necesare lămuririi aspectelor sesizate prin contestație, acte ce vor fi depuse până în data de 14.12.2018.

În consecință, urmare a susținerii orale a contestației, s-a încheiat **Minuta ședinței din data de 26.11.2018**.

Cu adresa nr. .../...2018 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018 societatea X SRL a depus documentele suplimentare necesare lămuririi aspectelor sesizate prin contestație.

Prin adresa nr. .../...2018 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul soluționare contestații 2, înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală sub nr. .../...2019, s-a solicitat completarea referatului cu propunerea de soluționare a contestației urmare a depunerii de către societatea

contestatoare a unor noi mijloace de probă în susținerea cauzei, documente comunicate organelor de inspecție fiscală împreună cu "memoriu" aferent (803 file).

A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2019, a transmis REFERAT nr. .../...2019 în completare la referatul nr..../...2018, cuprinzând propuneri privind soluționarea contestației formulată de societatea X SRL, împreună cu dosarul, cuprinzând înscrisurile de natura mijloacelor de probă depuse de societatea X SRL, în număr de 803 file, organele de inspecție fiscală au anexat la referat, în copie, și extras registru jurnal, extras EVA și facturi și situații de lucrări (anexe de la dosarul de inspecție fiscală).

Chiar dacă societatea, prin contestația depusă, contestă: „impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unui profit impozabil suplimentar în sumă de ... lei. Se va anula diminuarea pierderii fiscale la 30.06.2017 pentru suma de ... lei”, organul de soluționare a contestației se va pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de ... lei (... lei bunuri și servicii + ... lei combustibil + ... lei amortizare), având în vedere toate cheltuielile cu influențe în modul de stabilire a profitului impozabil/pierderii fiscale pe perioada verificată.

#### **Asupra fondului cauzei:**

**III.1. Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei înregistrate în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017, reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile și TVA în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli de exploatare, materiale și servicii în valoare de ... lei, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care societatea din documentele anexate nu a prezentat dovezi de natură să justifice că tranzacțiile analizate de organele de inspecție fiscală au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile și nici să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2011 – 30.06.2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile, reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile în sumă de ... lei și a dedus taxa pe valoare adăugată în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli de exploatare (materiale și servicii) în valoare de ... lei (anexa nr.2 la RIF), iar din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a demonstrat că au fost efectuate/achiziționate

în scopul activității economice desfășurate de X SRL, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile de către acesta.

Prin urmare, nu s-au admis la deducere cheltuielile în sumă de ... lei în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, și TVA în sumă de ... lei în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunilor:

*“(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.”,*

iar potrivit art. 21 alin.(1) din același act normativ:

*„(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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 lit.f):

*“(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;”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

Respectiv, sunt aplicabile și prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(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;”*

coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“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.[...].”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“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;”*

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

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și pentru care sunt prezentate documente justificative.

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, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

**Începând cu data de 01.01.2016** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și art.25 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*“ART. 19 - Reguli generale*

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”*

*ART. 25 - Cheltuieli*

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

Norme metodologice la art.19

*Reguli generale*

*“5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”*

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele 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 cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția de bunuri materiale și a serviciilor este condiționată de necesitatea acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, se reține faptul că în ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, art. 134 alin. (1) – (3) și art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

*“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

*Art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii, se reține că aceasta intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol: *“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”.*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), prevede:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.*

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, potrivit cărora:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

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

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*



f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

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

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, (...)

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Coroborând aceste prevederi legale cu cele de la pct. 45 alin. (2) și pct. 46 alin.(1) lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se reține că:

“45 (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială”.

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i 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, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal, respectiv la alin.(5) sau la alin. (19), în funcție de perioada incidentă.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea 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.

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.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căror:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căror, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

Mai mult, se reține faptul că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, instanța s-a pronunțat asupra bazei impozabile care contribuie la determinarea impozitului pe profit și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deductibilitatea cheltuielilor și deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că: *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Astfel, se reține în cauză, faptul că pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor), respectiv îndeplinirea condițiilor privind întocmirea documentelor justificative în baza cărora are loc deducerea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA.

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. ... 512/2008 privind documentele financiar contabile, 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”.*

**Începând cu data de 01.01.2016, în materia TVA** sunt incidente și prevederile art.297 alin.(4) lit.a) și art..299 alin.1 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

*“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) operațiuni taxabile”.[...]

“ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Potrivit pct.67 alin.(1) și pct.69 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

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

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

Astfel, dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății), cât și a cerințelor de formă, respectiv deținerea facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea necesității respectivelor achiziții pentru realizarea operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Organul de soluționare a contestației 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. În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță fiind conditionată de probarea prestării efective a serviciilor cu situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Într-adevar, proba (dovada) achiziționării bunurilor și a prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura bunului sau serviciului achiziționat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră: *„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*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.*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că 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 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

**Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, achizițiile de bunuri și servicii din perioada 01.01.2011 – 30.06.2017, au constau în:**

- **avansuri diverse, respectiv:** avansuri tâmplărie, avans poarta Tender, avansuri țiglă, avans țiglă metalică, avansuri înregistrate de societatea verificată direct pe costuri și pentru care nu deține documente de achiziție propriu-zisă ale bunurilor (facturi de achiziții - finale, avize de însoțire mărfuri), din care să rezulte bunurile achiziționate, cantitatea, unitatea de măsură, denumirea, prețul unitar de achiziție sau orice alte caracteristici ale bunurilor achiziționate, date privind expediția bunurilor (persoana delegată, mijlocul de transport, data expediției) precum și documente care să justifice consumurile de materiale propriu-zise înregistrate direct, în principal, în contul 601 "cheltuieli cu materialele" (în baza facturilor de avans prezentate organelor de inspecție fiscală), respectiv locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, situațiile de lucrări/recepții confirmate de beneficiari, locul de depozitare al acestora, modul de efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;

- **bunuri diverse, respectiv:** materiale pentru instalații termice și sanitare, materiale construcții constând în tâmplărie PVC, corpuri de iluminat și orice alte materiale de natură electrică, gresie porțelanată, polistiren, parchet, vopsea lavabilă, cărămidă, țiglă ceramică, fier fasonat, ciment, hidrofor, panouri gard și orice alte materiale de construcții, rulouri exterioare, grund, tencuială decorativă, țevă/furtun de încălzire în pardoseala, marmură, cadă, hidrofor, burlane, jgheaburi, coturi, sticla lowe, policarbonat, coturi, țevă cupru, calorifere, termostate, baterii lavoare, cabine dus, diverse alte obiecte sanitare, video interfon, ciment, cărămidă, folie acoperiș, țiglă 1.290 buc, antigel pentru instalații încălzire, baterii cada, bucătărie, cărămidă, pompe recirculare instalații sanitare, ciment, țiglă, diverse piese instalații sanitare, pavaj, lambriu rășinoase, parchet și accesorii, rulouri

geam, gresie, faianță, polistiren, parchet și accesorii, vopsele, coloranți, oțel beton, ușa garaj, achiziții servicii, materiale instalații termice și sanitare, materiale construcții, instalații pompă căldura, vată minerală fațadă, servicii reparații turbine auto, vopsele, grund, coloranți, panou solar, boiler helioterm, vas expansiune, panou sandwich - factura proforma, materiale pentru instalații încălzire, avans materiale de construcții, panou vată acoperiș, transformator, parchet triplu stratificat, tabla acoperiș, sârmă de balotat, sfoară, țeavă cupru, pompă submersibilă, factura proforma combustibil, achiziții servicii, etc.;

- aceste bunuri au fost înregistrate de societatea verificată direct pe costuri și pentru care nu deține documente care să justifice aceste consumuri de materiale înregistrate în conturile de cheltuieli cu materialele sau cu obiecte de inventar, respectiv locul în care au fost executate lucrările / montate / livrate bunurile, beneficiarii lucrărilor/prestărilor, mijloacele de transport utilizate pentru furnizarea bunurilor către beneficiari, situațiile de lucrări/devize de lucrări/recepții confirmate de beneficiari, etc.

Tot referitor la aceste achiziții, se reține faptul că:

- mare parte din facturile de achiziții în cauză nu au înscrise date privind expediția respectiv persoanele delegate, mijloacele de transport utilizate pentru expedierea bunurilor, data expedierii bunurilor, totodată referitor la acest aspect societatea nu prezintă nici alte documente care să justifice primirea bunurilor respective (avize de însoțire marfa, etc.)

- parte din facturile de achiziții în cauza au înscrise la rubrica date privind expediția persoane delegate care nu au nicio calitate în cadrul societății, mijloacele de transport înscrise ca fiind utilizate pentru expedierea bunurilor nu aparțin societății sau furnizorului;

- societatea verificată nu prezintă documente din care să rezulte în sarcina cui intră expediția/transportul bunurilor sau alte clauze cu privire la bunurile facturate de furnizori, etc.;

- societatea verificată nu prezintă note de intrare recepție a acestor bunuri ce fac obiectul facturilor în cauză, respectiv fișe de magazie privind intrările, ieșirile și stocurile de materiale, bonuri de consum și situații de lucrări din care să rezulte locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, locul de depozitare al acestora, modul efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea;

- societatea verificată nu a avut declarate puncte de lucru/sedii secundare în această perioadă.

- cheltuieli cu servicii executate de terți pentru care societatea verificată nu prezintă alte documente cu excepția facturii, respectiv contracte, comenzi, devize/situații de lucrări, etc. și totodată nu poate justifica cu documente necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu zisă a prestației.

- cheltuieli cu chiriile, înregistrate de societatea verificată, în baza facturilor emise de societatea T... SA – ..., și care constau în "închiriere



conform contract .../...2015” a clădirii în suprafața de ... mp, situată în ..., ... respectiv achiziții “prestări servicii” aferente, servicii pentru care societatea verificată nu poate să justifice scopul închirierii precum și activitatea desfășurată în legătură cu aceste operațiuni. Din baza de date ANAF, cât și din documentele de evidența contabilă, nu rezultă că societatea a avut deschis punct de lucru/sediu secundar sau a desfășurat activitate în această locație.

De asemenea trebuie reținut faptul că prin **sustinerea orală a contestației**, dl. avocat a arătat că reiterează argumentele prezentate în extenso prin contestație formulată, conform Situației Sinteză Contestației Formulate (anexată cu ocazia susținerii orale) și că societatea deține documente necesare lămuririi aspectelor sesizate prin contestație, acte ce vor fi depuse până în data de 14.12.2018, astfel că prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018 societatea X SRL a depus documente suplimentare necesare lămuririi aspectelor sesizate prin contestație, împreună cu un “memoriu” aferent.

**Din analiza documentelor și a “memoriul” depus de societatea contestatoare, respectiv “concluziile scrise” din acesta, învedereăm petentei următoarele:**

1. Referitor la prima concluzie a societății contestatoare, respectiv: *“Contestăm sumele care nu au fost admise ca deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii pe întreaga perioadă 2011- 30.06.2017. Aducem argumente solide, de bună credință, prezentate în Anexa 1 - situații de lucrări, bonuri de consum, foi de parcurs, planuri de amortizare etc. Aceste cheltuieli de exploatare fiind făcute pentru bunul mers al activității economice”,* precizăm următoarele:

Din documentele prezentate, respectiv situații de lucrări, facturi, bonuri de consum, foi de parcurs, planuri de amortizare etc., considerate de societatea verificată ca și mijloace de probă noi și totodată ca și cheltuieli de exploatare deductibile fiscal, s-a constatat că acestea nu pot constitui astfel de mijloace întrucât sunt documente întocmite în mod formal în sensul că:

**a)** în ceea ce privește construcția/consolidarea *“halei investiție proprie”* societatea contestatoare nu face dovada cu documente justificative, că aceste cheltuieli se referă la obiectivul în cauză, respectiv:

- nu sunt prezentate documente referitoare la autorizația de construire a halei, inclusiv situația terenului pe care este edificată aceasta;
- nu este prezentat un proiect al acestei construcții și/sau un proces verbal de recepție parțială/finală a lucrărilor executate;
- investiția privind acest obiectiv nu este înregistrată în evidența contabilă a societății verificate, aspect ce rezultă și din registrul de imobilizări comunicat ca și anexă la “memoriu”;
- nu sunt prezentate documente din care să rezulte că în perioada supusă inspecției fiscale hala se afla în proprietatea/folosința societății și totodată

pe perioada verificată nu a fost declarat un punct de lucru în locația în care figurează edificată hala respectivă; trebuie precizat că organele de inspecție fiscală au menționat faptul că, în timpul inspecției fiscale, conform cererii înscrisă nr. ... din 07.05.2018 înregistrată la ..., societatea a declarat un punct de lucru în locația “extravilan C.F. ..., TOP ..., loc. ..., ...”, dar nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, documente din care să rezulte că aceasta se află în proprietatea/folosința societății verificate;

- așa cum s-a menționat și în constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală întocmit, clădirea (hala industrială) nu este întabulată, stare ce rezultă din interogarea bazei de date A.N.C.P.I., iar terenul pe care este edificată aceasta figurează ca fiind în proprietatea privată a unor persoane fizice;

Având în vedere aspectele menționate mai sus, rezultă faptul că, aceste cheltuieli cu edificarea investiției nu se justifică ca fiind efectuate în scopul activității economice a societății/în folosul operațiunilor taxabile ale sale.

**b)** referitor la cheltuielile de exploatare pentru care societatea contestatoare prezintă ca și probe noi, unele “situații de lucrări suplimentare”, facturi, bonuri de consum și foi de parcurs, precizăm următoarele:

- pentru prestările de servicii/lucrările de construcții efectuate petenta nu prezintă contracte/comenzi și/sau orice alte documente încheiate/emise cu/de beneficiari;

- atât situațiile de lucrări în cauză, cât și cele prezentate cu ocazia inspecției fiscale nu sunt confirmate de beneficiari, sunt întocmite în același mod simplist, practic o copiere a informațiilor din facturile de achiziție bunuri/servicii la care este adăugată rubrica “manopera om/ore” fără însă a fi prezentată în acest sens o fundamentare a modului de calcul a sumelor înscrise în acestea; de asemenea, nici de această dată nu se prezintă note de intrare recepție a bunurilor ce fac obiectul facturilor în cauză, respectiv fișe de magazie privind intrările, ieșirile și stocurile de materiale, precum și locul de depozitare al acestora;

Totodată, din analiza noilor mijloace de probă s-au constatat și alte deficiențe, spre exemplu:

- factura nr. .../...2013 emisă de X SRL către beneficiarul B... H... F... M... SRL, CIF ... constând în “montare membrană bituminoasă, adeziv bituminos, decolmatore jgheaburi” având la baza situația de lucrări FN ce are înscrisă mențiunea factura nr..../...2013 și aceleași operațiuni ca și în factura în cauză, societatea contestatoare a depus ca și mijloc de proba nou “situația de lucrări suplimentară”, cu mențiunea anexă la factura nr. .../...2013, document din care rezultă că aceasta a achiziționat și pus în operă ca materiale consumabile: “țigla, coame laterale” respectiv manoperă om/ore 52 ore;

- factura nr. .../...2013 emisă de X SRL către beneficiarul Y...R... SRL, CIF ... constând în “dulap fier...” având la baza situația de lucrări FN ce are înscrisă mențiunea factura nr. .../...2013 și aceleași operațiuni ca și în factura în cauză, societatea contestatoare a depus ca și mijloc de probă nou “situația de lucrări suplimentară”, cu mențiunea anexa la factura nr. .../...2013, document din care rezultă că aceasta a achiziționat și pus în operă ca materiale consumabile: “țiglă metalică, coamă, țiglă metalică”, respectiv manoperă om/ore 3,4 ore etc.,

- bonurile de consum nu reflectă locul dării în consum/lucrările la care se referă/beneficiarii bunurilor achiziționate, locul de depozitare al acestora (gestiunea), caracteristici materiale (tip/model/dimensiuni, etc.), modul de efectuare al transportului bunurilor în locațiile pentru care au fost destinate acestea, etc.;

**2.** Referitor la a doua concluzie a societății contestatoare: *“Contestăm vehement faptul că nu a fost admisă la deducere cheltuiala cu chiria pentru o clădire în suprafața de ... mp situată în ..., str. Țesătorilor, nr.17 - închiriată în baza unui contract, existând facturi emise de furnizor, și fiind folosită ca spațiu de depozitare materiale și utilaje”, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a conetstație întrucât trebuie avute în vedere următoarele:*

Societatea contestatoare nu a prezentat în acest sens nici un fel de mijloace de probă noi care să schimbe starea de fapt fiscală constatată cu ocazia inspecției fiscale, prin urmare, cu privire la acest aspect, reiterăm următoarele constatări din raportul de inspecție fiscală: *“din baza de date ANAF, cât și din documentele de evidență contabilă nu rezultă că societatea a avut deschis punct de lucru/sediu secundar sau a desfășurat activitate în această locație”,* prin urmare organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile cu chiriile și utilitățile facturate, întrucât societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în această perioadă cheltuieli cu chiriile și alte prestări servicii în baza facturilor lunare emise de societatea mai sus menționată, fără să justifice scopul închirierii, precum și locația/bunul la care se referă, activitatea desfășurată în legătură cu această operațiune. Mai mult, au fost luate în acest sens explicații scrise d-nului B... în calitate de administrator al societății verificate, care, referitor la aceste aspecte, prin răspunsurile nr. ... din Nota explicativă din data de 15.06.2018 și respectiv nr. ... din Nota explicativă din data de 18.06.2018, a precizat faptul că «am anexat contract» respectiv «confectii metalice».

De menționat faptul că, din contractul de închiriere în cauză pus la dispoziția controlului nu rezultă scopul închirierii sau alte detalii cu privire la folosința acestuia.

Având în vedere aceste aspecte respectiv faptul că, din baza de date ANAF, cât și din documentele de evidență contabilă nu rezultă că, societatea a avut sau are, deschis punct de lucru/sediu secundar sau a desfășurat activitate în această locație.

**3. Referitor la a treia concluzie a societății contestatoare respectiv:**  
*“Cu privire la serviciile achiziționate de la furnizorul S... C..., Serviciile prestate sunt aferente realizării de venituri impozabile ale subscrisei, aceste servicii constând în efectuarea unor lucrări subcontractate și executate de aceasta societate către beneficiarul Y ...”,* trebuie menționate următoarele:

Ca și în cazul anterior, societatea contestatoare nu a prezentat în acest sens nici un fel de mijloace de probă noi care să schimbe starea de fapt fiscală constatată cu ocazia inspecției fiscale, prin urmare, nu pot fi admise la deducere cheltuielile cu servicii executate de terți și TVA aferentă, înregistrate de societatea contestatoare, pe perioada verificată, în baza facturilor ce figurează ca fiind emise de societatea S... C...S SRL, CIF ....

Astfel, cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat faptul că, societatea verificată a înregistrat și dedus în mod nejustificat TVA în suma de ... lei aferentă unor cheltuieli de exploatare (servicii) în valoare de ... lei, în baza a 6 facturi ce figurează ca fiind emise de furnizorul S... C...S SRL, CIF ..., în perioada 2014 - 2015, după cum urmează:

1. factura nr. ... din 30/04/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
2. factura nr. ... din 20/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
3. factura nr. ... din 20/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
4. factura nr. ... din 23/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA;
5. factura nr. ... din 23/06/2014 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA ... lei și ... lei TVA, facturi înregistrate de societatea verificată, cu TVA deductibilă, la perioada emiterii și
6. factura nr. ... din 30.01.2015 în valoare totală de ... lei, din care valoare exclusiv TVA de ... lei și TVA de ... lei și care consta în “lucrări extindere hala ... conform deviz – beneficiar Y...”, înregistrata de societatea verificată în evidența contabilă și amânată la deducere, cu o TVA dedusă conform înregistrărilor din evidența contabilă la date ulterioare (datei de emisie a facturii) respectiv, în perioada februarie - decembrie 2015, înregistrând pe parcursul a 11 luni, o TVA deductibilă în sumă totală de ... lei (... lei x 11).

Astfel, trebuie reiterate de asemenea constatările din raportul de inspecție fiscală, cu privire la aceste operațiuni și anume: echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că în luna ianuarie 2015 societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, respectiv prin debitul contului 4711 “cheltuieli în avans” concomitent cu creditul contului 401 “furnizori” suma de ... lei reprezentând valoarea exclusiv TVA a facturii mai sus menționată, iar ulterior prin înregistrări lunare suma respectivă a fost trecută pe cheltuieli de exploatare (debit cont 628 - cheltuieli cu alte servicii executate de terți) concomitent cu creditarea contului 4711 “cheltuieli în

avans”, fără să prezinte în acest sens alte documente justificative, cu excepția facturii în cauză, suma înregistrată în anul 2015 fiind de ... lei (21.298,81 lei înregistrată lunar în perioada ianuarie - septembrie 2015 și 1.638,37 lei înregistrată lunar în perioada octombrie - decembrie 2015).

Totodată, organele de inspecție fiscală au precizat că, societatea verificată nu prezintă alte documente cu excepția facturii, respectiv contracte, comenzi, devize/situații de lucrări, etc., documente cu care să justifice necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu zisă a prestației. Referitor la justificarea înregistrării în evidența contabilă a acestor cheltuieli, respectiv dacă mai deține și alte documente, cu excepția facturii, care să justifice prestarea respectivă, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise domnului B... în calitate de administrator al societății verificate care prin răspunsul dat la întrebarea nr. ... , solicitată de echipa de inspecție fiscală prin Nota explicativă din data de 15.06.2018 (anexa nr. ... ), a menționat următoarele: “Nu”;

În ceea ce privește societatea S... C...S SRL, în calitate de furnizor de servicii al societății verificate, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, prin adresa înregistrată la Inspecția Fiscală Timiș sub nr..../...2018, societatea E... SPRL în calitate de lichidator judiciar al debitorului S... C... SRL comunică faptul că societatea debitoare nu a predat arhiva și baza de date electronică, iar prin adresa nr. ... ../...2018 s-a solicitat administratorului special Scortan Pavel Ioan Radu predarea documentelor solicitate de organul de inspecție fiscală. Așa cum s-a precizat și în raportul de inspecție fiscală, menționăm faptul că nu s-a primit răspuns la cele solicitate și menționate mai sus.

**4. Referitor la a patra concluzie a societății contestatoare respectiv:** *“Cheltuiala cu TVA- ul dedus aferent facturii aparținând furnizorului S... SRL, în valoare de ... lei lunar, ... lei total, reprezintă o cheltuială în avans și a fost repartizată pe 12 luni în contul 4712 astfel încât să nu influențeze impozitul pe profit, cheltuială care privește mai multe perioade”*, precizăm următoarele:

Analizând cele susținute de societatea contestatoare, precizăm că, în ceea ce privește factura nr. .../...2015 constând în “avans” emisă de furnizorul S... SRL, în valoare de ... lei și TVA aferentă de ... lei, din documentele de evidența contabilă puse la dispoziția controlului rezultă că acest document s-a înregistrat în evidența contabilă în data de 30.10.2015 conform nota contabilă: 471.2 “cheltuieli în avans” = 401.00161 “furnizori” cu valoarea exclusiv TVA (... lei) concomitent cu 4426 “TVA deductibila” = 401.00161 “furnizori” cu valoarea TVA (... lei), organele de inspecție fiscală nestabilind în acest sens diferențe suplimentare privind TVA, suma de ... lei fiind admisă integral la deducere.

Însă, așa cum s-a precizat și în constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, ulterior, respectiv începând cu luna iunie 2016, lunar, societatea a înregistrat și dedus, din nou, TVA aferentă aceluiași document (factura nr. .../...2015) conform nota contabilă 4426“TVA deductibila” =

401.00161 "furnizori" cu valoarea de ... lei/lună, operațiune care se repetă pe o perioadă de 12 luni, concluzia fiind aceeași și anume că, societatea a dedus în mod nejustificat suma de ... lei (12 luni x ...lei/lună), reprezentând TVA fără drept de deducere.

Organele de inspecție fiscală au anexat în acest sens extrase din registrul jurnal al societății verificate, puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală cu ocazia controlului, privind înregistrarea în contabilitate a facturii în cauză.

**5. Referitor la a cincea concluzie a societății contestatoare respectiv:** *"Cheltuiala cu TVA-ul dedus aferent facturii aparținând furnizorului S... C... SRL - în valoare de ... lei lunar - ... lei total reprezintă o cheltuială în avans și a fost repartizată pe 12 luni în contul 4712 astfel încât să nu influențeze impozitul pe profit, cheltuială care privește mai multe perioade",* precizăm următoarele:

Referitor la aceasta concluzie, așa cum s-a precizat și mai sus (pct. 3), societatea contestatoare nu a prezentat nici un fel de mijloace de probă noi care să schimbe starea de fapt fiscală constatată cu ocazia inspecției fiscale, prin urmare, nu poate fi admisă la deducere TVA aferentă, aspectele cu privire la cele invocate de societatea contestatoare în acest sens fiind detaliate mai sus (pct. 3).

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta din documentele prezentate, atât organelor de inspecție fiscală, cât și ulterior în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, petenta nu a depus vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

În speță, sunt astfel incidente și prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se arată:

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

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(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. (...)”*

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

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;”*

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

*„ ...Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor*

*bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”*

Mai mult, petenta printre documentele prezentate, nu a prezentat vreun înscris din care să se poate demonstra cele afirmate în contestație cu privire la utilizarea bunurilor și a serviciilor în cauză.

Pe cale de consecință susținerea petentei că s-a făcut dovada faptului că aceste achiziții au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu **documente justificative întocmite în condițiile legii**, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținerea contestației documente prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor reprezentând achiziții de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli de exploatare (materiale și servicii) în valoare de ... lei și 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, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru **impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli de exploatare (materiale și servicii) în valoare de ... lei.**

**III.2. Referitor la cheltuielile cu combustibil în sumă de ... lei, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă acestor achiziții de combustibil, în condițiile în care aceste achiziții nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016 (în ceea ce privește impozitul pe profit) și în perioada 01.12.2011 - 31.12.2016 (în ceea ce privește TVA), X SRL a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, o serie de cheltuieli cu achiziții de combustibili în sumă de ... lei și a dedus TVA aferentă achizițiilor de combustibili în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că autoturismele pentru care au fost achiziționate nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t)



din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru cheltuielile cu combustibil pentru autoturisme, fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor, fie au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

Petenta susține că combustibilul a fost folosit de către societate pentru îndeplinirea activităților societății.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*„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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Astfel, în speță în **perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011, inclusiv**, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din actul normativ invocat mai sus, care stipulează:

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în **perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv**, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în

proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Începând cu **01.01.2012**, prin **O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, au fost modificate prevederile **art.21 alin.(4) lit.t)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:  
*„13. La articolul 21 alineatul (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins:*

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada **01.01.2012 – 30.06.2012** nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50 % din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția vehiculelor utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele

utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Începând cu data de 01.07.2012, prin **O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale**, au fost modificate prevederile **art.21 alin.(4) lit. t)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că:

*„La art.21 alin. (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins :*

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

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

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

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 01.07.2012 – 31.12.2015 nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie, vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi și vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial. De asemenea,

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

Începând cu data de **01.01.2016**, este în vigoare **Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care la **art.25 alin.(1) (2) (3) lit.I** stipulează că:

*„ART. 25 Cheltuieli*

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

*(2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4).*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

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

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

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

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

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

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

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

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

**În materia TVA**, sunt incidente prevederile **art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

**Până la data de 31.12.2011** sunt aplicabile prevederile art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Limitări speciale ale dreptului de deducere*

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

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

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

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

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

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

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

*(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.*

*(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.*

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147<sup>1</sup>.”,  
coroborat cu **pct. 45<sup>1</sup>** 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:

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

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;*

*b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. ... 33/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;*

*c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;*

*d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;*

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

*f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul*

convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.”

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor menționate mai sus.

Începând cu **01.01.2012**, prin **O.U.G. nr. 125/2011** pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **partea introductivă a art. 145<sup>1</sup> alin. (1), precum și alin.(3)** au fost modificat de pct. 57, 58, iar **art. 145<sup>1</sup> alin. (4)** a fost abrogat de pct.59, în sensul că:  
„57. La articolul 145<sup>1</sup> alineatul (1), partea introductivă se modifică și va avea următorul cuprins:

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

58. La articolul 145<sup>1</sup>, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins:

“(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a vehiculelor rutiere motorizate, înainte de data de 1 ianuarie 2012, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 ianuarie 2012 inclusiv.” ”

59. La articolul 145<sup>1</sup>, alineatul (4) se abrogă.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în perioada 1 ianuarie 2011 - 30 iunie 2011, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru

vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor menționate mai sus.

Începând cu **01.07.2012**, prin **O.U.G. nr.24/2012** pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, au fost modificate prevederile **art.145<sup>1</sup>** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul:

*„15. Articolul 145<sup>1</sup> se modifică și va avea următorul cuprins:*

*"ART. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere*

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

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

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

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

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

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

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

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

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.*

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

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

Potrivit **pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) și alin. (4)** 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, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:



„45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

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

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției

intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147<sup>1</sup> din Codul fiscal.(...)

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

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Pentru perioada de după 01.01.2016, în speță sunt incidente prevederile **art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, unde se stipulează:

„**ART. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

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

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

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.

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

coroborate cu precizările **pct. 68** din **H.G. nr. 1/2016** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se arată:

„ 68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83

D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de

lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

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

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, X SRL a dedus în perioada 2011 – iunie 2017, cheltuieli și TVA aferentă, cheltuieli cu combustibil care nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

În această situație contribuabilul putea face dovada utilizării pentru activitatea economică și încadrării în excepțiile prevăzute expres de legiuitor prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de contestatară au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de contestatară exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală fie nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli și TVA în integralitatea lor sau pentru 50 % din acestea, fie au acordat deducerea doar pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință, întrucât petenta nu a pus la dispoziția organelor fiscale în timpul verificării, documentele de baza și obligatorii care să justifice ca utilizarea acestor exclusiv în scopul desfășurării activității și nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

Referitor la cele menționate de contestatară cu privire TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul, trebuie precizat faptul că:

- organele de inspecție fiscală au respins la deducere, pe perioada verificată (cu excepția anului 2011 când societatea nu a înregistrat astfel de cheltuieli, respectiv anul 2012, când societatea nu figurează că deține în folosință mijloace de transport), doar 50% din TVA, aferentă vehiculelor motorizate pentru care societatea nu a justificat utilizarea acestora ca fiind exclusiv în scopul activității economice a societății, mai exact nu s-au întocmit foi de parcurs/situații de lucrări/devize.
- totodată, organele de inspecție fiscală au ținut cont de consumurile aferente serviciilor prestate motiv pentru care nu au fost stabilită ca și TVA nedeductibilă valoarea tuturor achizițiilor de combustibil.
- cea mai mare parte a TVA aferentă combustibilului, stabilite de organele de inspecție fiind ca și nedeductibilă fiscal provine din achiziții înregistrate de la furnizorul S... C... SRL, furnizor care întocmește facturile de combustibil în baza bonurilor de casă de marcat, pe majoritatea acestora

fiind înscrisă persoana A... D..., persoană care nu are nici o calitate în cadrul societății până la data 13.08.2014;

- totodată precizăm că din registrul imobilizărilor nu rezultă că societatea deține anterior anului 2013 mijloace de transport;

- de asemenea, referitor la facturile de achiziție/documentațiile tehnice anexate, precizăm că la contestație s-a anexat un număr de 4 facturi emise la date ulterioare perioadei verificate, respectiv după data de 30.06.2017, mijloace fixe care nu fac obiectul inspecției fiscale în cauză.

Față de solicitarea societății, potrivit căreia ar avea dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, pe motiv că a prezentat documente atașate la "memoriu", menționăm următoarele:

- foile de parcurs atașate la "memoriu" nu reflectă scopul deplasării (nu se poate identifica prestarea/lucrarea la care se referă), locația (adresa) de la/la care se efectuează deplasarea, nu sunt confirmate de plecare/sosire de către beneficiari/gestionari depozite/puncte de lucru, etc., la care se efectuează deplasarea, nu se face diferența între mijloace de transport și utilaje, consumul fiind evidențiat în litri/oră și calculat la kilometri parcurși, nu prezintă tahografe (aparate de control pentru monitorizarea utilizării mijlocului de transport) aferente mijloacelor de transport pentru care există obligația dotării cu astfel de aparate, nu prezintă fișele tehnice ale mijloacelor de transport, etc.;

Spre exemplu:

- în foaia de parcurs aferentă mijlocului de transport cu număr de înmatriculare ... (autoturism volkswagen golf combi) pentru luna decembrie 2015, apare înscrisă o normă proprie de consum de 9 litri/oră, iar din calculul înregistrat pe foaia de parcurs s-au efectuat un număr de 1.155 km, cu un consum de 11 litri la suta de kilometri, nu are înscrisă scopul deplasării/lucrarea la care se face referire, etc., informațiile înscrise fiind sumare respectiv « loc de muncă - ... - ... »;

- în cazul foii de parcurs aferentă mijlocului de transport cu număr de înmatriculare ... (microbuz) emisă pentru luna februarie 2015 pe numele conducătorului F... M..., referitor la scopul deplasării apare înscrisă mențiunea "prest serv", locul deplasării "sopron ung - Ig", km parcurși "600", din aceste informații neputându-se determina astfel locul deplasării mijlocului de transport, persoanele/bunurile care au făcut obiectul transportului și/sau beneficiarul transportului;

- în cazul foilor de parcurs aferente lunilor noiembrie și decembrie 2016 (foi de parcurs identice ca și număr de deplasări respectiv 21 de zile în fiecare lună, cu kilometri parcurși și consum combustibil) apare înscris mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ..., având ca loc al deplasării ... - ..., mijloc de transport pentru care nu prezintă documente din care să rezulte că în perioada respectivă acesta se afla în folosința societății (din baza de date a Sistemului național de evidențe auto rezultă că acest mijloc de transport în perioada respectivă era proprietatea altei societăți, conform anexa).

De menționat faptul că, referitor la aceste cheltuieli, așa cum s-a precizat și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, influențele fiscale se datorează neadmiterii la deducere, în perioada verificată a cheltuielilor cu combustibilii și TVA aferentă, în baza atât a unor facturi emise de societatea S... C... SRL, CIF ..., cât și în baza a diverse bonuri fiscale emise de ... și ..., cheltuieli nejustificate de societate ca fiind în scopul activității economice a societății.

Astfel, s-a constatat faptul că, în perioada mai sus menționată, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă unele facturi ce figurează ca fiind emise de societatea S... C... SRL și care reprezintă "motorină" "achitat cash conform bonurilor fiscale anexate", având înscrise la rubrica date privind expediția pe dl. A... D... - persoana care nu deține nicio calitate în cadrul societății fiind "prieten" așa cum rezultă din răspunsul dat de domnul B..., în calitate de administrator al societății verificate, conform Notei explicativă din data de 15.06.2018.

De menționat faptul că, facturile în cauză sunt însoțite de diverse bonuri fiscale în care nu apar înscrise date privind numărul mijlocului de transport auto sau alte date de identificare ale beneficiarului, cantitățile înscrise per bon fiscal sunt relativ mici și nu depășesc capacitatea unui rezervor, aprovizionările apar ca fiind în mare parte zilnic având ca stația de livrare loc. Recaș, ..., iar societatea verificată nu prezintă alte documente, cu excepția facturilor și a bonurilor fiscale menționate mai sus, care să justifice scopul achiziționării și consumul efectiv al combustibililor respectiv mijloacele de transport utilizate pentru aceste operațiuni (lipsă documente privind deținerea în folosință de mijloace de transport/utilaje, etc. respectiv contracte și/sau alte documente de înregistrare în gestiune/folosință, lipsă situații de lucrări/devize, etc.), nefiind îndeplinite cerințele obligatorii pentru acordarea deductibilității și anume denumirea cumpărătorului, numărul de înmatriculare al autoturismului, pentru a se putea identifica autovehiculul pentru care a fost destinat consumul de combustibil, respectiv prevederile pct.46 alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

Referitor la bonurile fiscale emise de ... și ... și înregistrate în evidența contabilă în aceasta perioadă, menționăm faptul că, acestea au înscrise datele de identificare ale societății verificate însă, ca și în cazul precedent, aceasta din urmă nu justifică scopul achiziționării și consumul efectiv al combustibililor respectiv mijloacele de transport utilizate pentru aceste operațiuni (lipsă documente privind deținerea în folosință de mijloace de transport/utilaje, etc. respectiv contracte și/sau alte documente de înregistrare în gestiune/folosință, lipsă situații de lucrări/devize, etc.).

Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală foile de parcurs, principalele documente justificative pentru a demonstra ca autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, așa cum este prevăzut la pct. 68, alin. (2) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, unde se stipulează foarte clar:

*“[...] 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.”*

Învederăm din nou faptul că petenta trebuia să țină cont că utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute, fie la art. 145<sup>1</sup> alin. (3) din vechiul Codul fiscal, fie la art. 298 alin. (3) din noul Codul fiscal, **rezultă**, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute de Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate, petenta având obligația întocmirii și prezentării în conformitate cu prevederile legale a foilor de parcurs care să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, acestea trebuie coroborate și cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România



prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA:

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrixa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

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 (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată achiziției de combustibil, în condițiile în care petenta ***nu a prezentat informațiile minime prevăzute de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestor autoturisme, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății,*** iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea

adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală pentru acest capăt de cerere.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului / plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.*

*Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“(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. (...)*

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm:

„ ...Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de

*către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză citată mai sus, respectiv: “...*cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, **scopul și locul deplasării**, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs*”.

De asemenea obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din **Hotărârea nr. 1391/2006** pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b:

*“Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă.”,* iar petenta avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Mai mult, petenta printre documentele prezentate, nu a prezentat foi de parcurs din care să se poate determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la utilizarea în cauză, în condițiile în care din analiza acestora ar fi reieșit elemente de identificare a unității emitente și nicio ștampilă de confirmare a destinației.

Ca urmare, foile de parcurs trebuie să conțină informații privind scopul și locul deplasării care să justifice utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei că s-a făcut dovada faptului că aceste achiziții de combustibil au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu **foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii**, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal.

De altfel, în mod constant Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevăzută de

art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. ... 4/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului (a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011).

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că unele bonuri fiscale nu au menționat denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autoturismului, iar la baza înregistrării acestor bonuri de combustibil societatea nu deține foi de parcurs, nefiind astfel respectate nici prevederile pct.46 alin.(2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, unde se stipulează:

*“(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”*

În consecință, se reține că pentru cheltuieli și pentru TVA aferentă, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că a utilizat combustibilul auto achiziționat exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autovehicul, autoturism, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor cu destinație specială, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea dreptului de deducere cheltuielilor privind combustibilul și a TVA aferentă a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului prin încadrarea situației de fapt în regula generală, respectiv raportată la prevederile art.21 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, iar în perioada în care se aplica deducerea de 50% și pentru vehiculele care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat acest procent.

În consecință, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară aferente **cheltuielilor cu combustibil în sumă de ... lei.**

**III.3. Referitor la cheltuielile cu amortizare în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli la calculul profitului**

**impozabil, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat alte documente din care să rezulte că societatea verificată îndeplinește condițiile legale pentru a înregistra pe cheltuieli această amortizare.**

**În fapt**, societatea X SRL a înregistrat în perioada ianuarie 2011 - iunie 2017 **cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei**, înregistrate în evidența contabilă în contul 681 "cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor".

În anul 2011, societatea verificată are înregistrate în patrimoniu mijloace fixe (cont 2132 "aparate, inst.lucru" la valoarea de intrare de ... lei) pentru care înregistrează lunar cheltuieli cu amortizarea, bunuri care însă nu au fost identificate, societatea neprezentând în acest sens fișa mijlocului fix sau alte documente/explicații cu privire la acestea, așa cum rezultă și din răspunsul nr. ... din nota explicativă luata d-lui B..., în calitate de administrator al societății verificate, în data de 15.06.2018.

Totodată, atât în ultimele 12 luni calendaristice cât și în anii anteriori, societatea verificată nu a efectuat o inventariere generală a patrimoniului societății, respectiv a tuturor elementelor patrimoniale de activ și de pasiv pe care aceasta le deține, iar ulterior a înregistrate nejustificat cheltuieli cu amortizarea, în sensul că, aceasta a înregistrat cheltuieli cu amortizarea bunurilor în cuantum mai mare decât amortizarea calculată și evidențiată în registrul imobilizărilor.

Petenta consideră că, cheltuielile cu amortizarea înregistrate în evidența contabilă reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în susținere depunând următoarele documente: facturi de achiziție, documentațiile tehnice.

**În drept**, conform art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*"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."*

Potrivit art.24 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*"Amortizarea fiscală:*

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

- b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.

Potrivit art.24 alin.(7) alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*(7) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.”*

*“(9) În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:*

*a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;*

*b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.”*

În anul 2016 sunt incidente prevederile art.25 alin.(3) lit.i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează că:

*“ART. 25 (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;”*,

coroborate cu prevederile art.28 alin.(1) alin.(2) din același act normativ invocat mai sus:

*“ART. 28 Amortizarea fiscală*

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;*

*c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.*

*(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:*

*a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;*

*b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;*

c) investițiile efectuate pentru descoperă în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabili potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(5) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

(6) În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

Potrivit acestor prevederi legale cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construcției mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor legale.

Totodata la art.7 pct. 44 din același act normativ se prevede că valoarea fiscală reprezintă: "(...) c) costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz - pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală

*este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz; (...).*”

Prin urmare, valoarea fiscală a unui bun reprezintă costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit, la data intrării în patrimoniul contribuabilului.

Totodata, potrivit art.17 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *“Contabilitatea veniturilor se tine pe feluri de venituri, dupa natura sau sursa lor.”*

Referitor la cele menționate de petentă în privința neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de ... lei, trebuie precizate următoarele:

- din documentele de evidență contabilă, respectiv Registrul imobilizărilor corporale aferente perioadei verificate, registru care cuprinde mijloacele fixe intrate în patrimoniu, durata de funcționare a acestora, valoarea de inventar, precum și amortizarea lunară, s-a constatat faptul că societatea verificată a înregistrat, atât cheltuieli cu amortizarea bunurilor în cuantum mai mare decât amortizarea evidențiată în registrul imobilizărilor, cât și cheltuieli cu amortizarea unor bunuri care nu au fost identificate, societatea neprezentând în acest sens fișa mijlocului fix sau alte documente/explicații cu privire la acestea.

Mai mult, în timpul inspecției fiscale, s-a procedat la solicitarea de explicații scrise din partea administratorului societății, prin nota explicativa luata în data de 15.06.2018, cu privire la justificarea amortizării înregistrată în evidența contabilă aferentă exercițiilor financiare 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, justificarea mijloacelor fixe înregistrate în evidența contabilă în perioada 2011 – 2014, precum și modul de stabilire și înregistrare a amortizării lunare, valoarea de intrare, durata normată de amortizare, precum și prezentarea documentelor ce stau la baza acestor înregistrări, urmare cărora acesta a răspuns: exista plan de amortizare pentru fiecare mijloc fix. Anexa plan. Menționăm că nu a fost prezentat nici un fel de plan de amortizare în această privință. Asa cum s-a precizat și în raportul de inspecție fiscală, societatea verificată nu a efectuat în cadrul perioadei verificate (2011 – iunie 2017), nici o inventariere generală a patrimoniului societății, respectiv a tuturor elementelor patrimoniale de activ și de pasiv pe care aceasta le deține.

Trebuie precizat că în ce privește încadrarea mijloacelor fixe pe grupe și subgrupe potrivit Catalogului de clasificare și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe din HG nr. 2.139 din 30 noiembrie 2004, situația încadrării mijloacelor fixe nu a fost prezentată nici organelor de inspecție fiscală în timpul inspecției fiscale, și nici ulterior în susținerea contestației.

În ceea ce privește la facturile de achiziție/documentațiile tehnice anexate contestației, învedereăm faptul că societatea a anexat un număr de 4 facturi ce figurează ca fiind emise la date ulterioare perioadei verificate, respectiv după data de 30.06.2017.



În speță, sunt astfel incidente și prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se arată:

„(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.”

De asemenea, în considerarea expresă a prevederilor art.7, art.73 și art.276 alin.(4) din Legea nr. 207 / 2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

*„ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.”*

*“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*“ART. 276 Soluționarea contestației*

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei...”*

Nici în susținerea contestației, petentă nu a depus documentele legale care să justifice motivele invocate prin contestație, nefiind astfel respectate nici prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

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, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel Timișoara prin Decizia nr.3931/2014, definitivă, din care cităm: „Tribunalul a mai reținut că, în condițiile în care reclamanta nu a depus în susținerea contestației alte documente sau înscrisuri din care să se rețină o altă situație fiscală decât

cea avută în vedere la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, în mod corect s-a reținut de către organele fiscale incidența livrărilor de bunuri efectuate cu piață bunurile constatate lipsă din gestiune, astfel că potrivit art.137 din Legea nr.571/2003 în situația de față baza de impozitare pentru TVA este constituită din prețul de cumpărare la bunurilor respective sau al unor bunuri similare și s-au stabilit în consecință obligații de plată de natura TVA...”

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au stabilit drept cheltuieli nedeductibile, **cheltuieli cu amortizarea în sumă de ... lei.**

**Fată de cele reținute la pct. III.1. – III.3.**, având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil/pierderii fiscale, a cheltuielilor reprezentând achizițiile de materiale de construcții, obiecte de inventar, alte servicii executate de terți și servicii de închiriere bunuri imobile în sumă de ... lei, cheltuieli cu combustibilii în sumă de ... lei și a cheltuielilor cu amortizarea în sumă de ... lei, precum și faptul că nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli materiale și servicii în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferentă unor cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei,

astfel că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au calculat **impozitul pe profit în sumă de ... lei** (sumă parțială contestată de petentă), au diminuat **pierderea fiscală cu suma de ... lei** (sumă parțială contestată de petentă) și au stabilit suplimentar **TVA în sumă de ... lei** (sumă parțială contestată de petentă).

În consecință, din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, TVA în sumă de ... lei și diminuarea pierderii fiscale în sumă de ... lei.**

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF 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 către societatea **X SRL** împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma parțială de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

... lei – TVA.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de către societatea X SRL împotriva **Deciziei nr. .../...2018** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2018, pentru suma de **... lei** reprezentând diminuare pierdere fiscală.

Decizie se comunică la:

- X SRL din ...;

- A.J.F.P. Timiș – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**Director General**