

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX cu adresa nr. XXX/XX. 2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX sub nr. XXX/XX.2011 asupra contestației formulate de

SC XXX SRL

cu sediul în XXX, jud. XXX

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală XXX sub nr. XXX/XX. 2011 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială XXX S.R.L. formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XX.2011 și Deciziei de impunere nr. XXX/XX.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de Activitatea de Inspecție Fiscală XXX.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de SC XXX SRL, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XX. 2011, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

[...]

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89. [...]*

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”
coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

“ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucisate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care societatea petentă îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factic și legal, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere astfel:

“La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține __ pagini.

În conformitate cu art. 205 și art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță.”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta produce

efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de SC XXX SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/XXX.2011, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. XXX/XXX.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXX din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX, se rețin următoarele:

Referitor la suma contestată, se rețin următoarele:

Prin adresa nr. XXX/XXX.2011 Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX, în temeiul prevederilor pct. 175.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, a solicitat petentei să completeze contestația cu precizarea sumei contestate, individualizată pe categorii de impozite și taxe.

Societatea petentă a răspuns cu adresa FN/XX.2011, înregistrată la D.G.F.P. a județului XXX sub nr. XXX/XX.2011, în care nu a precizat suma contestată, arătând că „(...) am contestat refuzul organului fiscal de exercitare a dreptului de deducere pentru suma de XXX RON reprezentând TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru luna decembrie 2010”

Pe cale de consecință, în cauză se va face aplicațiunea pct. 2.1. din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată: "2.1. În situația în care contestatorul precizează ca obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizata pe feluri de impozite, taxe, datorii vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contesta, contestația se considera formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.(...)", D.G.F.P. a jud. XXX pronunțându-se asupra sumei totale de **xxx lei** reprezentând:

- xx lei – taxa pe valoarea adăugată și xx lei accesorii aferente
- xx lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmare respingerii la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de dl. xxx, administrator, contestația purtând ștampila societății petente, după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

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

I. În contestația depusă, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. XXX/XXX.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele motive:

A. Nulitatea inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a necompetenței Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX pentru efectuarea inspecției fiscale

1. - în conformitate cu dispozițiile art. 32 – 33 din Codul de procedură fiscală, competența materială și teritorială pentru efectuarea inspecției fiscale revenea Administrației Finanțelor Publice XXX;

- niciun act normativ nu conferă competența materială și teritorială Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX în ceea ce privește inspecția fiscală având ca obiect taxa pe valoarea adăugată;

- petentei nu i-a fost adusă la cunoștință că în cazul acesteia ar fi operat vreo delegare de competență din partea A.F.P. XXX în favoarea D.G.F.P. a jud. XXX, în condițiile în care conform art. 4 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2311/2007 înștiințarea contribuabilului era obligatorie.

B. Nulitatea inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a nerespectării dreptului la apărare

2. - organele de control au încălcat prevederilor art. 9 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care anterior emiterii deciziei de impunere nu s-a procedat la audierea societății petente arătând că „Pentru ca exercitarea dreptului la apărare, consacrat de art. 6 din Convenție și art. 9 Cod procedură fiscală, să fie efectivă, era necesar ca subscrisa să cunosc exact faptele concrete care îmi sunt imputate și să pot răspunde în scris.”;

- invocă jurisprudența comunitară în ceea ce privește principiul respectării dreptului la apărare;

- în cuprinsul deciziei de impunere nu a fost inserată nicio mențiune referitoare la audiere, fapt contrar dispozițiilor art. 43 alin. (2) lit. j) din Codul de procedură fiscală.

C. Nulitatea inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale fără comunicarea avizului de inspecție fiscală

3. - organele de control au încălcat prevederilor art. 102 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care anterior începerii inspecției fiscale societății petente nu i-a fost comunicat avizul de inspecție fiscală, acest fapt fiind menționat expres la cap. I pct. 3) din Raportul de inspecție fiscală.

D. Nelegalitatea de fond a constatărilor din raportul de inspecție fiscală

4. Refuzul recunoașterii dreptului de deducere pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil pentru luna noiembrie 2010, respectiv pentru suma de xxxlei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil pentru luna decembrie 2010

- neacordarea dreptului de deducere consacrat de art. 145 Cod procedură fiscală s-a făcut nelegal având în vedere dispozițiile pct. 23 lit. f) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal întrucât domnul XXX are calitatea de salariat al societății petente, fiind obligat să se deplaseze zilnic de la domiciliul său din XXX la sediul societății – localitatea Cuied -, iar în timpul programului de lucru se deplasează și în alte locații prestând servicii la sediul clienților;

- în sprijinul celor afirmate invocă dispozițiile art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal concluzionând că „(...) autoturismul xxx este folosit exclusiv pentru transportul salariatului societății noastre, domnul xxx, la și de la locul de muncă”.

5. Refuzul recunoașterii dreptului de deducere pentru suma de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din luna decembrie 2010 reprezentând cadouri clienți

- invocă dispozițiile art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal potrivit căruia sunt deductibile integral cheltuielile pentru marketing, societatea precizând că „(...) a achiziționat anumite produse pe care le-a oferit clienților societății, în cadrul activității de marketing vizând promovarea imaginii societății, a produselor societății și a creșterii vânzărilor.”

- susține faptul că aceste cheltuieli au concurat la realizarea veniturilor impozabile, organele de control nefiind în măsură să demonstreze contrariul.

II. Verificarea societății petente a avut ca obiectiv taxa pe valoarea adăugată și a cuprins perioada 01.11.2010 - 31.12.2010.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă, în luna noiembrie 2010, a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei reprezentând taxa pe

valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil aferente bonurilor fiscale emise de diverși furnizori conform Anexei nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală, destinat funcționării autoturismului cu numărul de înmatriculare xxx, utilizat de către administratorul societății.

Pe cale de consecință, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sarcina societății petente s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 470 lei cu accesorii aferente în cuantum de 3 lei.

Totodată urmare verificării efectuate urmare depunerii decontului cu suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. xxx/xx.2011 prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată de xxx lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în cursul lunii decembrie 2010, societatea petentă a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei evidențiată în bonuri fiscale emise de către diverși furnizori, reprezentând achiziții de combustibil destinat funcționării autoturismului cu numărul de înmatriculare xxx, utilizat de către administratorul societății, dl. xxx, organele fiscale neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xx lei aferentă perioadei decembrie 2010;

- de asemenea, societatea petentă a achiziționat cu factura nr. xx/xx.2010 emisă de SC xxx SRL cadouri în sumă de xx lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx lei, organele fiscale neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xx lei deoarece achizițiile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

III. S.C. XXX S.R.L., cu sediul în comuna xxx, jud. XXX este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului XXX sub nr. xx/2008, are cod unic de înregistrare RO xx și are ca obiect principal de activitate „Tăierea și rindeluirea lemnului” – cod CAEN 1610.

IV. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală XXX au stabilit suplimentar în sarcina societății petente suma de xx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată împreună cu accesoriile aferente, respectiv au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată în suma de xx lei.

Referitor la excepțiile invocate de reprezentantul societății petente, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește solicitarea petentei de constatare a nulității inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a necompetenței Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX pentru efectuarea inspecției fiscale

În fapt, prin contestația formulată petenta arată că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX nu avea competența materială și teritorială în ceea ce privește inspecția fiscală efectuată la S.C. XXX S.R.L., cu sediul în xxx, jud. XXX având ca obiect taxa pe valoarea adăugată, competența aparținând Administrației Finanțelor Publice XXX, conform dispozițiilor art. 32 – 33 din Codul de procedură fiscală.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„CAP. I

Competența organului fiscal

ART. 32

Competența GENERALĂ

(1) *Organele fiscale au competență generală privind **administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare** a prevederilor legale în materie fiscală.*

(2) *În cazul impozitului pe venit, prin hotărâre a Guvernului se poate stabili altă competență specială de administrare.*

(3) *Impozitele, taxele și alte sume care se datorează, potrivit legii, în vamă sunt administrate de către organele vamale.*

(4) *Asistența și îndrumarea contribuabililor privind aplicarea unitară a prevederilor legislației privind impozitele, taxele, contribuțiile sociale și alte venituri bugetare administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală se realizează de către aceasta și de unitățile sale subordonate, conform procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

ART. 33

Competența TERITORIALĂ

(1) *Pentru **administrarea** impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al*

plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„32.1. Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, și unitățile sale teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare cu privire la creanțele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat, care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare. În scopul administrării unitare a acestor creanțe, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală emite instrucțiuni în condițiile legii.

32.2. Unitățile administrativ-teritoriale au competență generală în ceea ce privește administrarea creanțelor fiscale care, potrivit legii, sunt date în competența lor de administrare.”

Din analiza dispozițiilor legale mai sus citate, invocate de societatea petentă, se reține că legiuitorul a distins între competența **generală** care include **administrarea** creanțelor fiscale, **exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare** a prevederilor legale în materie fiscală și competența **teritorială** care include doar **administrarea** impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Referitor la modul de organizare arătăm că acesta a fost reglementat prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 343/20.03.2009 din care rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală este organizată la nivel teritorial prin structuri cu atribuții de inspecție fiscală, fiind subordonată Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX. La nivelul fiecărui județ există o singură Activitate de Inspecție Fiscală în subordinea Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX, în componența căreia funcționează servicii, birouri și compartimente cu atribuții de inspecție fiscală. Învederăm faptul că la nivelul administrațiilor finanțelor publice orășenești nu există structuri competente în efectuarea inspecției fiscale din anul 2001.

Pe cale de consecință, având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod eronat petenta consideră că Administrația Finanțelor Publice XXX era competentă în efectuarea controlului la S.C. XXX S.R.L., cu sediul în xxx, jud. XXX, în condițiile în care Administrația Finanțelor Publice XXX ca organ fiscal în a cărei rază teritorială are domiciliul fiscal societatea petenta, este competentă în gestionarea datelor din evidența analitică pe plătitori, conform art. 33 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Prin urmare, în situația în care Activitatea de Inspecție Fiscală, organ fiscal subordonat Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului XXX, are competența de efectuare a inspecțiilor fiscale în întreg județul, excepția invocată de petentă va fi respinsă, în cauză nefiind aplicabile prevederile art. 4 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 2311/2007 referitoare la delegarea de competență.

B. În ceea ce privește solicitarea petentei de constatare a nulității inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a nerespectării dreptului la apărare

În fapt, prin contestația formulată societatea petentă arată că nu i-a fost respectat dreptul de a fi audiată cu privire la „chestiunile menționate în cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală”.

În drept, OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 9

Dreptul de a fi ascultat

(1) *Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

(2) *Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

a) *întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

b) *situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;*

c) *se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;*

d) *urmează să se ia măsuri de executare silită.*

ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*

(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

(...)

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.*

Art. 46.

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a

semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.

ART. 107

Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.”

La dosarul cauzei se regăsesc următoarele documente.

- Înștiințarea pentru discuția finală, comunicată petentei la data de xxx.2011, conform semnăturii și ștampilei societății, prin care d-lui. administrator xxx i s-a comunicat faptul că „în data de xx.2011, ora 10:00 la sediul societății va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada xxx.2011 – xxx.2011 la SC XXX SRL.

Vă informăm că aveți posibilitatea să vă exprimați în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în care, la data și ora stabilite, nu veți prezenta punctul de vedere asupra constatărilor, urmează să notificați echipei de inspecție fiscală despre renunțarea la acest drept.”;

- documentul denumit “Notificare” din data de xx.2011 (Anexa nr. 10 la Raportul de inspecție fiscală) în care dl. xxx, administrator al SC XXX SRL, declară că “am luat la cunoștință constatările din raportul fiscal și am obiectiuni cu privire la sumele stabilite suplimentar. Aceste obiectiuni urmând a le comunica în termenul legal.”,

- Declarația d-lui. xxx, administrator al SC XXX SRL, prin care acesta declară ca a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele și informațiile solicitate, documente ce au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale; la pct. 3 din declarație „Alte aspecte de declarat” dl. administrator nefăcând nicio precizare.

Având în vedere cele ce preced, în primul rând, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, constatarea nulității poate fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C, Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale "**se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor**".

Învederăm totodată faptul că solicitarea de constatare a nulității inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a nerespectării dreptului la apărare nu poate fi reținută, pentru motivele de fapt și de drept prezentate mai sus, reprezentantul petentei, dl. xxx, deși în Notificarea din xx.2011 a arătat

că a luat la cunoștință constatările din Raportul de inspecție fiscală, respectiv că are obiecțiuni față de sumele stabilite suplimentar nu a formulat niciun punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

C. În ceea ce privește solicitarea petentei de constatare a nulității inspecției fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale fără comunicarea avizului de inspecție fiscală

În fapt, societatea comercială XXX SRL susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințat cu privire la începerea inspecției fiscale.

În drept, OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(1) *Înainte de desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:*

a) *temeiul juridic al inspecției fiscale;*

b) *data de începere a inspecției fiscale;*

c) *obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*

d) *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.*

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) **Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:**

a) **pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;**

b) *în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*

c) *în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*

d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.

(3) Pe durata unei inspecții fiscale pentru soluționarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspecție poate decide efectuarea unei inspecții generale sau parțiale. În acest caz, prin excepție de la prevederile alin. (1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii.”

De asemenea la alin.1 din Anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, se prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;

b) temeiul juridic al inspecției fiscale;

c) data de începere a inspecției fiscale;

d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. xxx încheiat la data de xxx.2011 se reține faptul că SC XXX SRL a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în baza cererii depuse de societate, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice XXX sub nr. xxxx/xxx.2010 (cerere soluționată prin control ulterior, fiind aprobată la rambursare suma de xxx lei prin Decizia de rambursare a TVA nr. xxx/xx.2010 – fila 3 din Raportul de inspecție fiscală), precum și în baza cererii înregistrată la Administrația Finanțelor Publice XXX sub nr. xx/xx. 2011 – control anticipat (fila 1 din raportul de inspecție fiscală, pct. 5.2 DNOR – Decont de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare).

Societatea petentă a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adăugată în baza prevederilor art. 147³ alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conform căroră plătitorii de taxă pot solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA, decontul fiind astfel cerere de rambursare – art. 117, respectiv art. 236 din Codul de procedură fiscală, republicat, mai jos citate:

„ART. 117

Restituiri de sume

(1) Se restituie, la **cerere**, debitorului următoarele sume:

(...)

e) cele de rambursat de la bugetul de stat;

ART. 236

Dispoziții tranzitorii privind soluționarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată

Cererile de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, depuse potrivit legii privind taxa pe valoarea adăugată și nesoluționate până la data intrării în vigoare a prezentului cod, se soluționează potrivit reglementărilor în temeiul cărora au fost depuse.”

Se reține că legiuitorul a înțeles în acest caz să nu se comunice avizul de inspecție fiscală conform art. 102 alin.2 lit. a) din O.G. nr. 92/2003 “a) pentru soluționarea unor **cereri ale contribuabilului**”.

Inspecția fiscală a început în data de xx.2011 urmare cererilor de rambursare, deconturilor de TVA depuse de societatea petentă mai sus arătate, astfel că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere nr. xxx/xx.2011, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

D. În ceea ce privește *nelegalitatea de fond* a constatărilor din raportul de inspecție fiscală

4. Referitor la stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxx lei cu accesorii aferente în sumă de xx lei, se rețin următoarele:

În fapt, societatea petentă, în luna xxx 2010, a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil aferente bonurilor fiscale emise de diverși furnizori conform Anexei nr. 4 la Raportul de inspecție

fiscală, destinat funcționării autoturismului cu numărul de înmatriculare xxx, utilizat de către administratorul societății.

În drept, in conformitate cu pct. 1[^]1 a alin. (7) al art. 48 care a fost introdusă de pct. 7 al art. 32, Cap. V din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 34 din 11 aprilie 2009, publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 249 din 14 aprilie 2009 cu aplicare începând cu data de 1 mai 2009 și a normelor metodologice date în aplicarea Codului fiscal:

ART. 48

“(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

1[^]1) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele 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, 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.

Normele metodologice:

39[^]1. Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. 1[^]1) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45[^]1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145[^]1 din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».”

Astfel ca, la pct. 45[^]1 din normele metodologice la Codul Fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 se prevăd următoarele:

„45[^]1. (1) În aplicarea art. 145[^]1 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

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;”

Luând în considerare prevederile legale aplicabile în perioada verificată se reține faptul că, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor reprezentând contravaloare combustibil, în conformitate cu pct.1[^]1 a alin. (7) al art. 48 din Codul Fiscal, aplicabil de la data de 01.05.2009, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil, în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane cu excepțiile prevăzute la situațiile în care vehiculele se înscriu în oricare dintre categoriile prevăzute la pct.1-3 al pct. 1[^]1 al articolului mai sus citat.

În vederea emiterii unei decizii motivate, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 213 alin. 1 din Codul de procedura fiscală, republicat "[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării." și a art.206 " *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

(...)d) **dovezile pe care se întemeiază;** (...)” coroborate cu art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat: “ (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (...)”, și văzând afirmațiile petentului de la pct. 4 din contestația formulată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX cu adresa nr. xxx/xx.2011, a solicitat petentei să completeze dosarul cauzei cu înscrieri, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada afirmațiilor din contestația formulată, respectiv acordul colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport, precum și motivații privind existența unor dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport, conform dispozițiilor Codului fiscal referitoare la limitările speciale ale dreptului de deducere - art. 145[^]1, explicitat prin pct. 45[^]1. (1) lit. f) din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004.

Totodată în considerarea susținerilor din contestație, respectiv “(...) întrucât societatea noastră prestează și servicii la sediul clienților domnul xxx se deplasează în timpul programului de lucru și în alte locații, utilizând autoturismul proprietatea societății” (fila 3 din contestație), i s-a solicitat societății petente completarea dosarului

contestației cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să facă dovada utilizării de către petentă a combustibilului exclusiv în scopul realizării de operațiuni taxabile, conform art. 145 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal.

Societatea petentă a răspuns solicitării cu adresa FN/xx.2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. XXX sub nr. xxx/xx.2011, în care a arătat următoarele:

„(...) domnul xxx este administratorul și angajatul societății. În acest context, organul fiscal a analizat deja toate documentele care atestă acest lucru.

De asemenea, dacă doriți informații privind mijloacele de transport în comun pe ruta XXX – xxx sau pe orice rută din România, apreciem că aceste informații sunt publice și le puteți obține fără probleme de la CFR, Compania de Transport Public ș.a.m.d.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile se reține faptul că, în condițiile în care petenta nu a depus în probațiune acordul colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport, precum și motivații privind existența unor dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și nici documente de natura mijloacelor de probă (ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente) cu care să facă dovada consumului de combustibil achiziționat pentru utilizarea exclusivă a vehiculului pentru transportul la și de la locul de desfășurare a activității, pentru a se încadra la excepția prevăzută la pct. 1¹ al art. 48 alin.(7) din Codul Fiscal, deși prin scrisoarea nr. XXX/XXX.2011 organul de soluționare a contestației a solicitat în mod expres petentei să completeze dosarul cauzei cu documente de natura mijloacelor de probă cu care să-și probeze afirmațiile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit în sarcina societății petente o taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

Învederăm că, afirmațiile petentului din adresa FN/xxx.2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. XXX sub nr. xxx/xx.2011, mai sus citate, **sunt simple afirmatii pro-causa intrucat contestatoarea nu a adus nicio dovada privind existenta acordului colectiv** între societate și angajații săi înregistrat la autoritățile competente, prin care societatea s-a obligat să asigure gratuit transportul salariaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora sau locul convenit de comun acord, *alocarea utilizării exclusive a autoturismului* de către salariații angajați și *folosirea efectivă* a autoturismului în unul din aceste scopuri conform foilor de parcurs;

Având în vedere că pentru autovehiculele care nu depășesc o greutate maximă autorizată de 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri legiuitorul a limitat în mod special dreptul de deducere a

TVA aferenta achizitiei de combustibil, cu exceptia celor pentru autovehicule care se incadreaza in anume categorii de utilizari prevazute de lege, iar societatea nu a facut dovada ca utilizarea autoturismului aflat in dotare se incadreaza intr-una din aceste categorii, afirmațiile petentei nesuținute cu documente justificative neintrând în categoria mijloacelor de probă de natură a dovedi consumul de combustibil pentru utilizarea exclusiva a vehiculului pentru transportul la si de la locul de desfășurare a activității, pentru a se încadra la excepția prevăzută la pct.1 al art.48 alin.(7) lit.1[^]1 din Codul Fiscal, astfel ca in virtutea principiului general de drept „*exceptio est strictissimae interpretationis*”, acestea nu pot fi luate in considerare in soluționarea favorabilă a contestației, motiv pentru care pentru suma de 470 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de xxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.xx/xx.2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilit suplimentar, contestația a fost respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi respinsă.

5. Referitor la stabilirea în sarcina petentei a taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de xxx lei, se rețin următoarele:

În fapt, urmare verificării efectuate urmare depunerii decontului cu suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. xxx/xx.2011 prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată de xxx lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul lunii xxx2010, societatea petentă a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei evidențiată în bonuri fiscale emise de către diverși furnizori, reprezentând achiziții de combustibil destinat funcționării autoturismului cu numărul de înmatriculare xxx, utilizat de către administratorul societății, dl. xxx, organele fiscale neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xx lei aferentă perioadei xx2010.

De asemenea, organele de control au constatat că societatea petentă a achiziționat cu factura nr. xxx/xx.2010 emisă de SC xxx SRL

cadouri în sumă de xxx lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, organele fiscale neacordând dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei deoarece achizițiile nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În drept, referitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru achiziții de combustibil destinat funcționării autoturismului cu numărul de înmatriculare XXX, utilizat de către administratorul societății, dl. xxx, sunt incidente temeiurile de drept citate la lit. D pct. 4 din prezenta decizie.

Referitor la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei pentru achiziții de cadouri de la firma SC xxx SRL, în cauză sunt incidente următoarele dispoziții legale:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Cheltuieli

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.

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

(...)

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

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar **justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/xx.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna xxx 2010 societatea petentă a achiziționat cu factura nr. xxx/xx.2010 emisă de

SC xxx SRL **cadouri** în sumă de xxx lei, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxx lei, organele de inspecție fiscală stabilind că SC XXX SRL nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții.

De asemenea, se reține că societatea prin contestația formulată, susține că aceste achiziții de bunuri/cadouri sunt efectuate în scopul desfășurării activităților sale, achiziția având drept scop distribuirea acestor produse clienților societății, în cadrul activității de marketing vizând promovarea imaginii societății, a produselor societății și a creșterii vânzărilor, susținând faptul că aceste cheltuieli au concurat la realizarea veniturilor impozabile, organele de control nefiind în măsură să demonstreze contrariul.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului XXX cu adresa nr. xxx/xxx.2011, în temeiul art. 7, art. 206 din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 65 din același act normativ a solicitat petentei prezentarea oricăror dovezi pe care le considerați necesare în susținerea cauzei, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, în vederea justificării încadrării acestor cheltuieli în categoria cheltuielilor prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv *„cheltuieli pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la targuri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii”*, invocat de societatea petentă în contestația formulată.

Societatea petentă a răspuns cu adresa FN/xx.2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. XXX sub nr. xxx/xx.2011, în care a arătat că „În privința cheltuielilor de marketing, afectarea este dată de contribuabil prin utilizarea bunurilor în scopuri de marketing, fără a fi nevoie de întocmirea unor documente în acest sens (motiv pentru care organul fiscal nici nu a indicat vreun asemenea document necesar)”, fără să înțeleagă să depună vreun document justificativ în probațiune din care să rezulte că bunurile achiziționate sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, cu toate că în procedura fiscală legiuitorul, prin art. 65 din Codul de procedură fiscală, a statuat imperativ faptul că **sarcina probei** în dovedirea situației de fapt fiscale aparține contribuabilului care “are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Față de cele ce preced, se reține că argumentele societății contestatoare, fără a fi susținute de documente probante nu sunt în măsură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv că bunurile achiziționate/cadouri sunt în favoarea unor persoane care nu au calitatea de salariați ai societății (clienți ai

societății) și că acestea nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de cadouri „pentru clienți ai societății” (susținere neprobată cu documente justificative), întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de SC XXX SRL pentru suma de **xxx lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia „(...) a achiziționat anumite produse pe care le-a oferit clienților societății, în cadrul activității de marketing vizând promovarea imaginii societății, a produselor societății și a creșterii vânzărilor.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât simpla deținere a unei facturi de achiziție nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/cadourile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri fiind condiționat tocmai de **destinația** bunurilor achiziționate, așa cum se specifică la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile pct. 32.1, pct. 32.2, pct. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției

fiscale, art. 48, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45¹ din Normele metodologice la Codul Fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, coroborat cu art. 9, art. 32, art. 33, art. 43, art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art. 101, art. 102, art. 107, art. 205, art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de la **SC XXX SRL cu sediul în xxx, jud. XXX** împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/xx.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXX, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de **SC XXX SRL cu sediul în xxx, jud. XXX**, împotriva Deciziei de impunere nr. XXX/XXX.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală XXX, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, ca neîntemeiată.

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

Director Executiv,