

DECIZIA NR. 482/2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,
înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 4930/14.02.2018, respectiv 5176/15.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 398/07.02.2018 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 4930/14.02.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în mun. X, str. 1 Decembrie 1918, bl. 18, sc. JB, ap. 15, județul X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 4788/02.02.2018, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/21.11.2017*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/21.11.2017 și **are ca obiect suma totală de X lei** compusă din:

- I lei impozit profit;
- T lei taxă pe valoarea adăugată;
- D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Totodată, prin adresele nr. 4398/12.02.2018 și 4796/15.02.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 5176/15.02.2018 și 5639/20.02.2018, A.J.F.P. X- Serviciul de Evidență pe Plătitor Persoane Juridice sesizează D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, cu privire la contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.**, împotriva impunerii/stingerii plăților efectuate, respectiv împotriva individualizării scadenței de 05.02.2018 în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării prin publicitate a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/21.11.2017*, respectiv data de **07.01.2018** și data depunerii contestației la organul fiscal emitent, respectiv data de **02.02.2018**, așa cum rezultă din ștamKa acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestațiile sunt formulate prin împuternicit BD și prezintă în original semnătura acestuia.

În urma inspecției fiscale, inspectori din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea nr. 3285/27.11.2017 formulată împotriva S.C. X S.R.L., prin împuternicit BD CNPX.

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 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 4788/02.02.2018 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 4930/14.02.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017 emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală F-X/21.11.2017 și solicită anularea acesteia pentru suma totală X lei.

A) Aspecte de procedură

În prezentarea situației de fapt societatea precizează că în perioada 15.01.2015-19.03.2015 și 09.06.2015, DGAF 7 Sibiu a efectuat un control operativ având ca obiect perioada decembrie 2012-09.06.2015, la finalizarea căruia a întocmit Procesul verbal FN/09.06.2015. Prin acest proces verbal organele antifraudă au stabilit următoarele:

- societatea nu are drept integral de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul și pentru TVA aferentă acestora. Urmare a acestei constatări a fost stabilit că societatea datorează profit suplimentar în sumă de 11 lei și TVA T1 lei.
- au fost stabilite obligații suplimentare cu titlu de impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale în cuantum total de C lei.
- A fost întocmită Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. 4913/09.06.2015, iar prin Încheierea pronunțată la data de 04.09.2015 în Dosarul nr. X/305/2015, Judecătoria X a admis suspendarea executării silite formulată de către societate, dispunând suspendarea executării silite,
- Prin Sentința civilă nr. X/23.10.2015, pronunțată în același dosar, instanța a dispus anularea în parte a Deciziei nr. 4913/09.06.2015 a ANAF- DGAF în ceea ce privește instituirea poprii asigurătorii asupra sumelor datorate de S.C. X S.R.L.

Reprezentantul societății precizează că, ulterior acestor acțiuni, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X au demarat inspecția fiscală, fiind comunicat Avizul de inspecție fiscală nr. 1603/07.06.2017 și consideră că prin aceasta au fost încălcate prevederile art. 213 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 352 alin. 9 din același act normativ.

Referitor la faptul că prin Avizul de inspecție fiscală nr. 116/23.10.2017, inspecția a fost extinsă și asupra impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, petenta consideră că această extindere nu este justificată deoarece pe parcursul inspecției fiscale inițiale nu au fost constatate deficiențe în ceea ce privește constituirea și virarea acestui impozit la bugetul de stat.

Totodată, societatea susține că nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală cu privire la următoarele aspecte:

1) Petenta susține că organele de control au depășit durata de efectuare a inspecției fiscale prevăzută la art. 126, alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015, și consideră că potrivit art. 185 din Codul de procedură civilă, actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.

2) Prin decizia de impunere contestată au fost stabilite sume suplimentare care depășesc cu mult sumele cuprinse în procesul verbal întocmit de către inspectorii antifraudă, societatea considerând că organele de inspecție fiscală nu puteau devia atât de la constatările inspectorilor antifraudă și că lipsa de coeziune între constatările celor două organe de control induce ideea că au avut loc două controale care au vizat aceleași tipuri de creanțe fiscale și aceleași perioade, cu încălcarea prevederilor art. 118 alin. (3) din Legea 207/2015.

3) Organele de inspecție au utilizat, în vederea determinării stării de fapt fiscale, mijloace de probă și informații din cauze penale fapt care ar fi condus la transformarea inspecției fiscale într-o constatare tehnico-științifică, cu consecința încălcării prevederilor art. 55 și următoarele și ale art. 73 alin. (2) din Legea 207/2015.

Societate consideră că prevederile art. 349 și 350 din Legea 207/2015 nu funcționează și în sensul că organele judiciare ar putea sau ar fi obligate să furnizeze informații și probe organelor fiscale.

4) Sesizarea organelor de cercetare penală de către organele antifraudă și începerea urmăririi penale *in rem* constituia un impediment pentru emiterea deciziei de impunere.

Petenta susține că potrivit dispozițiilor art. 132 din Legea 207/2015, organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, situație în care trebuie să întocmească un proces verbal și nu un raport de inspecție fiscală.

5) Societatea susține că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor art. 213 alin. (7), coroborate cu ale art. 352 alin. (9) din Legea 207/2015, respectiv că nu s-a efectuat în

termen de maxim un an de la intrarea în vigoare a acestor prevederi legale, astfel că potrivit art. 185 din Codul de procedură civilă actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.

B) Pe fond societatea precizează că din punctul său de vedere nu există dispoziție legală care să prescrie conduita pretinsă de organele de inspecție fiscală. Astfel:

1) Referitor la constatările preluate din procesul verbal întocmit de inspectorii antifraudă

Societatea precizează că prevederile art. 27 alin. (2) lit. b) din Regulamentul de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice reglementează obligația de eliberare a foii de parcurs dar nu cuprinde o dispoziție imperativă, ci prescrie o conduită alternativă, permițând întocmirea fie a unui ordin de deplasare, fie a unei foi de parcurs. Aceste dispoziții legale nu trasează coordonate exprese privind data la care trebuie să se întocmească sau cu privire la perioada pentru care trebuie să se întocmească.

Totodată societatea face trimitere la prevederile art. 14 alin. (3) din Legea 207/2015 și incriminează faptul că tratamentul fiscal aplicat de către organele fiscale nu a avut la bază doar legislația fiscală, care are propriile dispoziții privind întocmirea foilor de parcurs și care nu obligă la întocmirea zilnică a foilor de parcurs (pct. 45¹ alin. 2 din HG 44/2004).

2) Referitor la analiza rentabilității pentru fiecare client și la constatările cu privire la modul de optimizare a costurilor

Petenta consideră că exced cadrului de reglementare a Codului fiscal și că reprezintă o imixtiune în gestiunea afacerilor. Aceasta precizează că normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015 definesc o tranzacție fără scop economic ca fiind orice activitate „care nu este destinată să producă avantaje economice” și că dreptul de deducere a TVA este condiționat de împrejurarea ca achizițiile să fie destinate operațiunilor taxabile (art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015), dreptul de deducere nefiind condiționat de rentabilitatea operațiunilor (art. 301 alin. 4 din Legea 227/2015).

Societatea susține că toate contractele încheiate au avut scop economic, nu există relație de afiliere iar prestațiile sunt reale, fiind recunoscute și plătite de către clienți. În susținere petenta invocă jurisprudența europeană în Cauza C-285/10, pe care o interpretează în sensul că faptul că o tranzacție este realizată la un preț mai mic decât prețul de cost nu este în măsură să infirme caracterul oneros al tranzacției și să conducă la ajustarea bazei de impozitare în funcție de alte criterii decât cel al prețului efectiv plătit.

3) În privința constatărilor cu privire la relațiile comerciale derulate cu ET SRL și cu EF SRL, contestatara precizează că i se pare excesiv ca pornind de la motivația că societățile și-au mutat sediul în perioada de referință, să se tragă concluzia că foile de parcurs au fost completate artificial.

4) Referitor la analiza consumurilor pentru autoturismul VW Golf cu nr. de înmatriculare CV60X, reprezentantul societății afirmă că a oferit explicațiile necesare cu privire la consumuri, care corespund unei cantități de aproximativ un plin de carburant pe lună, dar acestea au fost răstălmăcite de către organele de control.

5) În ceea ce privesc informațiile primite de la RAR, petenta consideră că acestea nu pot servi drept referință pentru deducerea consumului de carburant și precizează că aceste informații sunt inexacte din moment ce în unele cazuri acestea denotă un număr de kilometri superior celui înregistrat în foile de parcurs iar în unele cazuri un număr mai mic de kilometri.

6) Referitor la măsurile aplicate de organele de control, societatea susține că nu se explică tratamentul fiscal diferit aplicat în cazul autoturismelor pentru care RAR a transmis un nr. de kilometri mai mic decât cel evidențiat în foile de parcurs, față de autoturismele pentru care RAR a transmis un nr. de kilometri mai mare decât cel evidențiat în foile de parcurs, aceasta considerând că organele de control ar fi trebuit să aplice deducerea limitată la 50% în ambele cazuri.

7) Referitor la situația în care nu au fost completate foi de parcurs, societatea consideră că neadmiterea în totalitate a deducerii este contrară dispozițiilor Codului fiscal, în situația

nejustificării utilizării, în totalitate, a mijloacelor de transport pentru activitatea economică, sancțiunea ce trebuia a fi aplicată fiind limitarea deducerii.

8) Referitor la achizițiile de combustibil în baza unor bonuri care nu îndeplinesc cerințele prevăzute de lege, respectiv nu conțin denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, societatea precizează că această cerință prevăzută de pct. 46, alin. 2 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, a fost eliminată începând cu data de 14.03.2013 prin HG 84/2013. De la această dată, conform dispozițiilor pct. 46 alin. 3 din HG 44/2004, pentru justificarea deducerii în baza bonului fiscal pentru carburanți trebuie înscris pe bon, cu casa de marcat electronică, codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

9) Referitor la sumele încadrate la dividend, contestatara învederează că dispozițiile art. 7 pct. 12 din Legea 571/2003 invocate de organul de control au fost în vigoare numai până la data de 01.01.2016, după această dată fiind incidente prevederile Legii 227/2015. De asemenea, aceasta precizează că organele de control nu au făcut dovada că sumele au fost plătite asociațiilor.

Societatea precizează că prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă, concomitent cu reconsiderarea aceluiași operațiuni ca având natura unei distribuiri de dividende, s-a efectuat o dublă impozitare, cu impozitul pe profit și cu impozitul pe dividende.

Totodată, prin contestațiile înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 4866/02.02.2018 și nr. 5592/08.02.2017, și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 5639/20.02.2018, respectiv 5176/15.02.2018, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva impunerii/ stingerii plăților efectuate și împotriva individualizării scadenței de 05.02.2018 în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/21.11.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L., un impozit pe profit în sumă totală de I lei, TVA suplimentară de plată în sumă de T lei și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de D lei.

Perioada supusă verificării a fost 01.01.2011– 31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 01.12.2011-30.04.2017 pentru TVA și pentru impozitul pe veniturile din dividende.

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/21.11.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, în perioada verificată S.C. X S.R.L. a înregistrat venituri din activitate de prestări de servicii de pază, protecția persoanelor și supravegherea bunurilor și valorilor, servicii asigurate cu personalul angajat și mijloace proprii, prin pază la post fix, patrulare, monitorizare și intervenție la obiectivele păzite.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe de natură să influențeze obligațiile fiscale datorate de către S.C. X S.R.L.:

a) Cheltuieli cu combustibilul și TVA aferentă încadrate la nedeductibile deoarece au fost înregistrate în baza unor foi de parcurs completate artificial

În perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli cu combustibilul achiziționat pe bază de bon fiscal în sumă totală de X1 lei, cu TVA aferentă T2 lei, din care achiziții de combustibil pentru autovehicule pentru care s-au întocmit foi de parcurs în valoare de X2 lei, cu TVA aferentă în sumă de T3 lei.

Organele de control precizează că activitatea de patrulare la obiectivele pentru care s-au încheiat contracte de pază, s-a efectuat cu autovehicule luate în comodat de la 9 persoane fizice, din care 8 au calitatea de angajați ai societății. Societatea a prezentat contracte de comodat pentru 16 autovehicule (14 autoturisme și 2 motociclete) cu numerele de înregistrare CV11X, CV12X, CV20X, CV21X, CV22X, CV25X, CV30X, CV40X, CV60X, CV62X, CV77X, CV80X, CV88X, CV89X, CV88Y și CV02Z. Pentru 14 autovehicule (cu excepția CV88Y și CV02Z) au fost prezentate centralizatoare tip foi de parcurs în format electronic, aferente perioadei 2012- noiembrie 2014, care conțin informații despre categorie vehicul, nr.

Înmatriculare, nume șofer, scopul și locul deplasării (client-obiectiv-distanța-nr. deplasări), km. parcursi, norma proprie de consum/km., la nivel de lună. Documentele mai conțin informații referitoare la numărul/data/valoarea bonurilor fiscale, precum și cantitatea alimentată lunar pe fiecare autovehicul în parte. Aceste documente au fost întocmite ulterior efectuării propriu-zise a deplasărilor.

Echipa de control precizează că din interpretarea prevederilor art. 27 alin. 2, lit. b) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, rezultă că pentru fiecare deplasare zilnică există obligația completării foii de parcurs care să justifice distanța parcursă la fiecare cursă, consumul de carburant și utilizarea autovehiculului în scopul desfășurării activității economice a societății.

Inspectorii fiscali mai menționează că în Procesul verbal nr. 3790/09.06.2015, organele antifraudă sesizează următoarele aspecte referitor la documentele prezentate la control:

- bonurile fiscale aparținând anumitor autoturisme sunt pentru achiziția altui tip de combustibil decât cel utilizat de acestea. Inspectorii antifraudă sesizează că pentru autoturismele cu nr. de înmatriculare CV20X, CV22X, CV30X, CV40X, CV44X, CV60X, CV62X, CV80X, CV89X, societatea a înregistrat alimentare cu combustibil alternativ cum ar fi: GPL și motorină, GPL și benzină, benzină și motorină, dar nu a făcut dovada faptului că sunt dotate cu instalație alternativă de alimentare;
- Societatea nu are o evidență a consumului de carburant pentru fiecare mașină și nu poate justifica cu documentele prezentate utilizarea autoturismelor în scopul activității economice desfășurate;
- Lipsa corelațiilor în centralizatorul tip „foaie de parcurs” cu privire la informațiile referitoare la șofer și lipsa traseului pe care se efectuează cursa în zilele în care se alimentează;
- Alimentările cu carburant se fac pe cantități modice, în condițiile în care autovehiculul este dotat cu un rezervor cu o capacitate mai mare și în condițiile în care în aceeași zi se realizează mai multe alimentări succesive;
- Există neconcordanțe între Pontajul angajaților, perioada efectivă de activitate a mijlocului de transport și perioada deplasărilor autoturismului, în sensul că deși conform pontajului șoferul este în concediu/zi de odihnă, pe foaia de parcurs figurează că a efectuat curse;
- În centralizatoarele tip „foaie de parcurs” întocmite ulterior, sunt evidențiați ca șoferi custodele mașinii înscris în Procesul verbal de predare-primire și în Decizia de repartizare. Aceștia sunt pontajați cu timp efectiv de lucru de 2, 4 sau 8 ore, dar aceste mașini alimentează cu combustibil la intervale orare diferite, care nu acoperă timpul de lucru normat;
- Există documente justificative tip Bon fiscal pe care nu este înscris CUI și nu se justifică în niciun fel consumul;
- Inspectorii antifraudă au concluzionat că societatea nu poate justifica utilizarea mijloacelor de transport exclusiv în scopul desfășurării activității.

Din analiza centralizatoarelor tip „foaie de parcurs” prezentate pentru 15 autovehicule, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în lipsa completării zilnice a documentului, nu se pot stabili corelații între distanțele/traseele zilnice parcurse și consumurile aferente, pentru fiecare rută fiind înscrisă doar distanța dus-întors și numărul lunar de rute, fapt care nu permite să se cunoască în ce zi au fost efectuate deplasările pe o anumită rută și cu fiecare auto în parte;
- nu se pot stabili corelații între orele și zilele lucrate de șoferi și orele pontate pentru aceștia;
- se evidențiază lunar deplasări pe ruta X- Q, reprezentând patrulări pentru clienții N SRL, E SA și DM SRL, dar aceste patrulări sunt evidențiate ca fiind efectuate distinct pentru fiecare client, deși rațiunea economică ar presupune deplasarea în localitatea de destinație (Q), după care se revine la punctul de plecare (X);

- în baza Foilor de parcurs, a contractelor de prestări servicii prezentate și a facturilor emise de societatea verificată s-a constatat că prestarea serviciilor de pază cu post fix+ patrulare+ monitorizare prevăzute în contracte, au generat cheltuieli directe (salariale, de deplasare) peste veniturile facturate către parteneri;
- în foile de parcurs se evidențiază deplasări lunare pe ruta X-Turia-B (45,2 km) reprezentând patrulări la obiectivul Imperial Hotel Mn SRL din Turia- B, în condițiile în care această rută intersectează localitatea Q, fapt care permitea ca obiectivul din Turia- B să fie inclus în traseul de patrulare a obiectivelor din Q;
- în foile de parcurs prezentate pentru perioada 2012- aprilie 2017 se evidențiază deplasări regulate pe ruta X- Zt (jud. Harghita- 102 km) cu destinația ET SRL și pe ruta X- OS (jud. Harghita- 97 km) cu destinația EF SRL. Organele de control precizează că în conformitate cu prevederile contractului încheiat cu ET SRL, serviciile se realizează printr-un post fix de pază+monitorizare+intervenție, la punctul de lucru Depozit de autocamioane din Ch DN 11, jud. X, iar pentru EF SRL obiectivul la care s-au asigurat serviciile de „monitorizare a sistemelor electronice de alarmare la efracție” este situat în mun. X. Așadar, organele de control au constatat că nu se justifică deplasările regulate ale autovehiculelor în OS (sediul EF SRL- 220 deplasări în 2014) și în comuna Zt (sediul ET SRL 307 deplasări în 2012, 224 în 2013 și 153 în 2014). Reprezentantul contribuabilului a declarat în scris că aceste deplasări au fost efectuate în scopul informării și raportării către conducerea celor două societăți a modului în care decurge activitatea de pază și protecție obiective.

Totodată, organele de control constată că au fost efectuate deplasări în OS și în comuna Zt și în perioada 2015-2016 și sesizează că începând cu data de 07.12.2015 SC EF SRL și-a mutat sediul din OS, în mun. X, iar ET SRL figurează din 12.10.2007 cu sediul în sat Ch, com. Ch, jud. X.

În susținerea caracterului fictiv al deplasărilor între aceste două localități, inspectorii fiscali precizează că prin procesul verbal nr. 466792/29.01.2016, întocmit pe numele SC EF SRL, organele de poliție constată că societatea în cauză nu mai există la adresa din mun OS la data întocmirii PV, fiind mutată în X din dec. 2015, dar cu toate acestea, SC X SRL a decontat combustibil pentru deplasarea la OS și după decembrie 2015.

O situație similară a fost constatată de organele de poliție și la ET SRL, aceștia consemnând în procesul- verbal de căutare nr. 465401/03.02.2016 că la adresa din com. Zt se află un complex turistic, proprietarul complexului declarând că nu are cunoștință despre nicio societate comercială cu acest nume. De altfel, s-a constatat că pe raza comunei Zt nu există nicio societate comercială cu denumirea SC ET SRL.

Deoarece din documentele și explicațiile prezentate de societate, organele de control nu au putut stabili care este situația de fapt fiscală, au fost solicitate de la Registrul Auto Român informații privind situația inspecțiilor tehnice periodice ale autovehiculelor utilizate de societate în perioada supusă inspecției și kilometrajul înregistrat la bord cu ocazia acestor inspecții.

Din analiza datelor transmise de RAR inspectorii fiscali au constatat următoarele:

1) Autoturismul marca Jeep Asia Rocksta cu nr. de înmatriculare CV11X este proprietatea angajatului BD, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 417/06.05.2012 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui BD (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 01.05.2012. Conform foilor de parcurs prezentate, dl BD este șoferul acestui autoturism din iunie 2012, iar în perioada iunie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent unei distanțe totale de 124.361 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 11.765, față de 124.361 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

2) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV20X este proprietatea angajatului SM, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 325/10.03.2011 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui RV (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 15.03.2011. Conform foilor de parcurs prezentate dl RV este șoferul acestui autoturism din 2012, iar în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 236.913 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 73.535, față de 236.913 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

3) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV21X este proprietatea angajatului CIA și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui SI în data de 15.03.2011. Conform foilor de parcurs prezentate dl SI este șoferul acestui autoturism din 2011, iar în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 106.272 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 29.802, față de 106.272 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

În cazul autoturismului cu nr. de înmatriculare CV21X, condus de către SI, inspectorii antifraudă au consemnat că în luna iunie 2012 dl SI nu a prestat nicio oră de muncă dar conform foilor de parcurs prezentate se deplasează în interes de serviciu efectuând un număr de 5.104 km. De asemenea, aceștia precizează că în declarația scrisă dată de dl SI acesta afirmă că „din 15 martie 2014 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de agent de intervenție ...În tot acest timp am lucrat pe 2 mașini, CV77X și BV88Y”

4) Autoturismul marca Opel Frontera cu nr. de înmatriculare CV22X este proprietatea angajatului RV, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 261/01.01.2013 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui RE (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 01.01.2013. Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 259.063 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 36.394, față de 259.063 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

5) Motocicleta marca Kawasaki ZX900-C cu nr. de înmatriculare CV25X este proprietatea angajatului SM, a fost dat în folosința societății și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui RV (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi). Conform foilor de parcurs prezentate în perioada aprilie 2013- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 45.215 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 13.003, față de 45.215 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

6) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV30X este proprietatea angajatului SM, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 327/15.03.2011 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui KA (angajat cu contract de muncă pe 2 ore/zi) în data de 15.03.2011. Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 247.794 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 40.974 km, față de 247.794 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

În cazul autoturismului cu nr. de înmatriculare CV30X, condus de către KA, inspectorii antifraudă au consemnat că în conformitate cu pontajele întocmite de societate, în luna octombrie 2012 dl KA nu a prestat nicio oră de muncă dar conform foilor de parcurs prezentate se deplasează în interes de serviciu efectuând un număr de 4.918 km. De asemenea, aceștia precizează că în lunile ianuarie 2013 și mai 2014 acesta este pontat cu 2 ore/zi și nu justifică discrepanțele orare de alimentare zilnică mai mari decât programul de lucru iar în lunile ianuarie- aprilie 2012 respectiv septembrie –august 2012 angajatul KA nu a fost pontat cu ore lucrate însă există foi de parcurs pentru o distanță de 28.506 km.

7) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV40X este proprietatea angajatului BC, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 328/01.09.2013 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui AR (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 01.09.2013. Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 245.054 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 16.153 km, față de 245.054 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

În cazul autoturismului cu nr. de înmatriculare CV40X, condus de către AR, inspectorii antifraudă au consemnat că în lunile septembrie 2012, ianuarie 2013 și septembrie 2013 dl AR nu este pontat cu nicio oră de lucru efectuată dar conform foilor de parcurs prezentate a efectuat cu autoturismul de serviciu 3.901 km, 5.388 km respectiv 2.386 km. De asemenea, în mai 2014 acesta este pontat cu 1 oră pe zi dar efectuează un număr de 4.788 km cu autoturismul de serviciu din care 1.347 km în regim de oraș-patrulare, inspectorii antifraudă concluzionând că există discrepanțe majore între alimentarea și consumul de combustibil și orele pontate pentru soferul consemnat că deservește autoturismul.

În procesul verbal întocmit de DGAF 7 Sibiu, se mai precizează că în declarația scrisă dată de dl BC acesta afirmă că „din anul 2013 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de șofer ...Am fost cu auto, CV77X și CV40X... Autoturismul CV40X este pe numele meu, dar de obicei merge cu acesta fiul meu, BD”, fapt care contrazice documentele prezentate de societate, conform cărora autoturismul cu nr. CV40X a fost repartizat d-lui AR.

8) Autoturismul marca VW Golf 4 Variant cu nr. de înmatriculare CV60X este proprietatea angajatului BI Lazar, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 346/15.11.2011 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui RZ în data de 15.11.2011. Șoferul acestui vehicul este BI, angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi.

8.I) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- ianuarie 2015, corespunzătoare intervalului dintre inspecțiile tehnice 1-3, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 131.733 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice 1, 2 și 3 (perioada ianuarie 2012- ianuarie 2015), organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 40.887 km, față de 131.733 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

8.II) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada februarie 2015- ianuarie 2017, corespunzătoare intervalului dintre inspecțiile tehnice 3 și 4, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil aferent parcurgerii unei distanțe totale de 14.491 km, dar conform datelor primite de la RAR kilometrajul efectiv parcurs a fost de 22.998 km, rezultând o diferență de 8.507 km care au fost efectuați în afara activității societății, astfel că societatea nu

poate justifica utilizarea în mod exclusiv în scopul activității de pază a autoturismului în acest interval de timp.

În cazul acestui autoturism, inspectorii antifraudă precizează că deși în octombrie 2012, ianuarie 2013 și mai 2014, dl BI, nu apare ca pontat cu nicio oră lucrată, în foile de parcurs s-a evidențiat consum de combustibil, și că pentru acest vehicul s-au decontat atât alimentări cu motorină cât și cu benzină.

9) Autoturismul marca VW Golf cu nr. de înmatriculare CV62X este proprietatea angajatului GA-Odon, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 348/15.11.2011 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui GA-Odon (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 15.11.2011. Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012-aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 202.515 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 41.645 km, față de 202.515 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

În legătură cu deplasările acestui autovehicul organele antifraudă consemnează că în luna mai 2014 dl GA-Odon nu apare pontat cu ore lucrate dar în foaia de parcurs lunară apare că ar fi parcurs în interes de serviciu distanța de 6.568 km.

10) Autoturismul marca Opel Vectra cu nr. de înmatriculare CV77X este proprietatea angajatului BB, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 712/01.01.2008 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui CL (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 01.01.2008.

10.I) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- ianuarie 2016, corespunzătoare intervalului dintre trei ITP-uri consecutive, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 140.644 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice (ITP1/25.01.2012- ITP 3/09.02.2016), organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 7.884 km, față de 140.644 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

10.II) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada februarie 2016- aprilie 2017, corespunzătoare intervalului de după inspecția tehnică 3 și data de sfârșit a perioadei verificate, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil aferent parcurgerii unei distanțe totale de 36.636 km. Organele de control au solicitat kilometrajul autoturismului la data de 09.10.2017, stabilind pentru intervalul 09.02.2016 (data ITP 3) și 09.10.2017 un kilometraj efectiv parcurs de 218.776 km, din care distanța de 164.070 km rulați în perioada februarie 2016- aprilie 2017. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență de 127.434 km nejustificată în scopul activității de pază.

În cazul acestui autoturism, inspectorii antifraudă precizează că deși în octombrie 2012, ianuarie 2013 și mai 2014, dl BI, nu apare ca pontat cu nicio oră lucrată, în foile de parcurs s-a evidențiat consum de combustibil, și că pentru acest vehicul s-au decontat atât alimentări cu motorină cât și cu benzină.

Informațiile înregistrate în „Foile de parcurs” respectiv în „Decizia de repartizare” completate pentru autoturismul cu nr. CV77X, sunt contrazise de declarațiile angajaților SI și BC, luate de organele de poliție în urma investigării faptelor penale sesizate de către organele antifraudă ca urmare a efectuării controlului încheiat prin procesul-verbal nr. 3790/09.06.2015, și anume:

- angajatul SI a declarat că „din 15 martie 2014 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de agent de intervenție ...În tot acest timp am lucrat pe 2 mașini, CV77X și BV88Y”. În legătură cu modul de alimentare a autovehiculelor, dl S a precizat că

„alimentarea autoturismului CV77X se face aproximativ de 2/3 ori pe săptămână cu suma de aproximativ 300 lei. Bani de alimentare îi primesc de la numitul BD”. Se constată că între afirmațiile angajatului și informațiile înscrise în foile de parcurs există neconcordanțe în sensul că în cazul auto CV77X în evidențe au fost înregistrate alimentări de regulă între 50-100 lei/alimentare, existând alimentări zilnice și nu de 2/3 ori pe săptămână.

- Angajatul BC a declarat că „din anul 2013 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de șofer.... Am fost cu auto CV77X, CV40X,” de unde rezultă că documentele prin care autoturismul cu nr. CV77X a fost repartizat d-lui CL din data de 01.01.2008 și foile de parcurs în care acesta este menționat ca șofer, sunt contrazise de cele două declarații.

11) Motocicleta marca Suzuki Hayabusa cu nr. de înmatriculare CV80X este proprietatea persoanei fizice BB, a fost dată în folosința societății prin contractul de comodat nr. 347/15.11.2011 și a fost repartizată conform Deciziei de repartizare d-lui BD în data de 11.11.2011, însă conducătorul acestui vehicul este BC (angajat cu contract de muncă pe 2 ore/zi).

Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012-aprilie 2017 s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 50.815 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 15.515 km, față de 50.815 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

Organele de control precizează că informațiile înscrise în „foile de parcurs” și în „Decizia de repartizare” completate pentru acest vehicul sunt în neconcordanță cu declarația angajatului BC luată de organele de poliție, care afirmă că „din anul 2013 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de șofer.... Am fost cu auto CV77X, CV40X,” în aceste condiții nefiind cunoscută persoana care a condus vehiculul și nici dacă acesta a fost utilizat în scopul activității economice desfășurate de societate.

12) Autoturismul marca BMW X5 cu nr. de înmatriculare CV88X este proprietatea angajatului BG, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 341/01.10.2013 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui BC.

12.I) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012- februarie 2014, corespunzătoare intervalului dintre ITP1/06.02.2012 și ITP2/12.03.2014, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil aferent parcurgerii unei distanțe totale de 64.747 km iar kilometri efectiv parcurși au fost 89.603 km, rezultând o diferență de 24.856 km parcurși și nejustificați cu foi de parcurs, de unde rezultă că societate nu poate justifica utilizarea în mod exclusiv a autovehiculului în scopul activității desfășurate în acest interval.

12.II) Conform foilor de parcurs prezentate în perioada martie 2014- aprilie 2017, s-au întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 163.097 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați în perioada martie 2014- aprilie 2017 ca fiind 47.267 km, față de 163.097 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

Organele de control precizează că informațiile înscrise în „foile de parcurs” și în „Decizia de repartizare” completate pentru acest vehicul sunt în neconcordanță cu declarația angajatului BC luată de organele de poliție”, acesta neprecizând că ar fi avut repartizat autoturismul cu nr. CV88X.

13) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV89X este proprietatea angajatului SM, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 357/01.12.2011 și a fost

repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui SM (angajat cu contract de muncă pe 8 ore/zi) în data de 01.12.2011.

Conform foilor de parcurs prezentate în perioada ianuarie 2012-aprilie 2017 societatea a întocmit documente pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 258.834 km.

Considerând datele primite de la RAR cu privire la kilometrajul înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, organele de control au determinat un nr. efectiv de kilometri rulați de 103.011 km, față de 258.834 km evidențiați în foile de parcurs. În baza acestor informații, s-a determinat o diferență nejustificată de cheltuieli cu combustibilul în sumă de X lei și TVA X lei.

În legătură cu deplasările acestui autovehicul organele antifraudă consemnează că în luna mai 2014 dl SM nu apare pontat cu ore lucrate dar în foaia de parcurs lunară apare că ar fi parcurs în interes de serviciu distanța de 6.312 km.

14) Autoturismul marca VW Passat cu nr. de înmatriculare CV88Y (inițial BV88Y) este proprietatea angajatului SI, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat în data de 15.05.2011, șoferul fiind dl SI.

Conform foilor de parcurs prezentate societatea a întocmit foaie de parcurs pentru luna decembrie 2015, pentru justificarea unui consum de combustibil în valoare totală de X lei, cu TVA de X lei, aferent parcurgerii unei distanțe totale de 920 km.

Ca urmare a celor constatate, s-a stabilit că în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017, pentru 15 autovehicule utilizate, societatea a completat foi de parcurs pentru o distanță totală de 2.382.639 km, față de distanța efectiv parcursă de acestea conform informațiilor RAR, de 840.800 km, din care:

- 479.055 km reprezintă distanța efectiv parcursă de autovehicule (raportate la intervale de timp dintre 2 ITP-uri), pentru care societatea a înregistrat 2.213.230 km în foile de parcurs completate, rezultând o diferență de 1.734.175 km peste kilometrii efectiv parcurși de autovehicule (78%);
- 361.744 km reprezintă distanță efectiv parcursă de autovehicule (CV12X, CV60X, CV77X și CV88X), pentru care societatea a întocmit foi de parcurs doar pentru 169.409 km, nefiind astfel justificată utilizarea exclusivă pentru activitatea desfășurată.

Ca urmare a acestor constatări, pentru perioada ianuarie 2012- aprilie 2017, organele de control au stabilit că societatea a completat în mod artificial centralizatoarele de tip „Foi de parcurs” pentru deducerea de cheltuieli și TVA peste valoarea reală a consumului aferent kilometrilor parcurși efectiv de cele 15 autovehicule, determinând aferent distanței de 1.734.175 km, **cheltuieli** nejustificate în sumă de X4 lei, din care **X5 lei** aferent perioadei ianuarie 2012-decembrie 2016 și **TVA T4 lei**.

b) Cheltuieli cu combustibilul și TVA aferentă deductibile limitat deoarece nu rezultă utilizarea exclusivă pentru activitatea desfășurată

Așa cum s-a arătat anterior la pct. a), pentru autovehicule cu nr. de înmatriculare CV60X (în RIF pg. 17 pct. b) este înscris greșit CV62X), CV77X și CV88X, societatea nu a justificat utilizarea exclusivă pentru activitatea desfășurată (în anumite perioade RAR a transmis informații privind un număr mai mare de kilometri rulați decât nr. de kilometri pentru care au fost întocmite foi de parcurs de către societate).

Această situație se regăsește și pentru auto cu nr. de înmatriculare CV12X, pentru care pentru toată perioada pentru care s-au prezentat foi de parcurs (sept. 2014- apr. 2017), RAR a transmis informații privind un număr mai mare de kilometri rulați decât nr. de kilometri pentru care au fost întocmite foi de parcurs de către societate.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 145^A1 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, menținute de art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 68 din HG nr. 1/2016 și ale art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003, menținute de art. 25 alin. 3 lit. l) din Legea 227/2015, în timpul inspecției s-a stabilit că în perioada ianuarie 2012- decembrie 2016 societatea nu are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **X6 lei** (X7 lei x50%), iar TVA fără drept de deducere este de T5 lei, aferentă intervalului ianuarie 2012- aprilie 2017.

c) Cheltuieli cu combustibilul și TVA aferentă pentru care nu au fost prezentate foi de parcurs

Pe lângă cele 15 autovehicule pentru care a completat foi de parcurs, societatea a mai luat în comodat în baza contractului 11/05.02.2010, de la angajatul SM, auto marca Dacia break cu nr. de înmatriculare CV02Z pentru care în perioada ianuarie- februarie 2012 a înregistrat achiziții de combustibil în valoare de X , cu TVA X lei.

Organele de control precizează că pentru acest autovehicul societatea nu a prezentat foi de parcurs, astfel că deoarece societatea nu a justificat utilizarea exclusivă pentru activitatea desfășurată, în baza prevederilor art. 145¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 și ale art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003, organele de control au limitat la 50% dreptul de deducere, stabilind bază impozabilă suplimentară în sumă de X8 lei și TVA fără drept de deducere în sumă de T6 lei.

d) Cheltuieli cu combustibilul și TVA aferentă fără justificarea consumului

d.I) Organele de control au constatat că în perioada 2012-2014, din valoarea totală a combustibilului înregistrată pe cheltuieli, de X lei, cu TVA aferentă de X lei, societatea repartizează combustibil în valoare de X lei și TVA aferentă în sumă de X lei pentru 29 de autovehicule pentru care nu au fost prezentate contracte de comodat și nici foi de parcurs (CV10X, CV16X, CV23X, CV26X, CV27X, CV29X, CV33X, CV36X, CV41X, CV44X, CV46X, CV47X, CV50X, CV61X, CV63X, CV66X, CV67X, CV68X, CV69X, CV70X, CV78X, CV81X, CV82X, CV84X, CV86X, CV90X, CV92X, CV98X, CV99X).

Conform informațiilor transmise de A.J.F.P. X- SIF privind istoricul autovehiculelor, s-a constatat că din cele 29 autovehicule, 18 nu figurează înscrise în Sistemul Național de Evidență Auto, iar celelate 11 sunt înregistrate ca fiind în proprietatea unor persoane fizice.

În explicațiile scrise formulate de reprezentantul societății, acesta a declarat că cele 29 de numere de înmatriculare sunt greșeli de tehnoredactare, fapt care conduce la concluzia că reprezintă consum nerepartizat aferent autovehiculelor la care s-a făcut referire anterior, și care exced kilometrilor reali parcurși de acestea.

Ca urmare, pentru achizițiile de combustibil repartizate în perioada 2012- 2014 pentru cele 29 de mijloace de transport, în sumă de **X9 lei**, cu TVA aferentă în sumă de **T7 lei**, organele de control au constatat că societatea nu poate justifica consumul în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 1) și art. 145 alin. 2 lit a) din Legea 571/2003.

d.II) În urma verificărilor s-a constatat că din total achiziții de combustibil înregistrate de societate în perioada 2015- aprilie 2017, în sumă de X lei, cu TVA X lei, conform foilor de parcurs au fost repartizate pentru cele 15 autovehicule consumuri de combustibil în sumă de X lei, cu TVA X lei.

Deoarece pentru diferența de X lei, cu TVA T8 lei, nu au fost prezentate documente care să justifice consumul, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 1), menținute la art. 25 alin. 1) din Legea 227/2015 și art. 145 alin. 2 lit a) din Legea 571/2003, a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de **X10 lei** (pentru perioada 2015- decembrie 2016) și TVA fără drept de deducere în sumă de **T8 lei** (perioada 2015-aprilie 2017).

d.III) În perioada 2012-2014 societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de benzină în sumă de X11 și TVA în sumă de T9 lei (19.106 litri) în baza unor bonuri fiscale care nu conțin elementele obligatorii prevăzute la art. 146 din Legea 571/2003 coroborate cu pct. 46 alin. (2) și (3) din HG 44/2004, respectiv denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, iar începând cu luna martie 2013, codul fiscal al clientului înscris electronic.

Reprezentantul societății a precizat că acest combustibil a fost utilizat pentru producerea de curent pe bază de generatoare sau pentru încălzire, dar organele de control au constatat că societatea nu are în patrimoniu astfel de echipamente de producere curent și de încălzire și nici nu a prezentat documente pentru deținere de astfel de echipamente și care să justifice modul de consumare a combustibilului destinat acestor echipamente.

Drept urmare, pentru achizițiile de combustibil din perioada 2012-2014, în sumă de **X11 lei**, cu TVA aferentă în sumă de **T9 lei**, organele de control au constatat că societatea nu poate justifica consumul în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. 2 lit a) din Legea 571/2003.

e) Cheltuieli cu amortizarea unor bunuri care nu fac parte din patrimoniul societății

În perioada cuprinsă între trim. I 2012 și trim. III 2013, societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de **X12 lei** (700 lei/lună) cu amortizarea unui autoturism Dacia Logan (nr. de înmatriculare CV25K) care nu este proprietatea societății. Drept urmare în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 3) lit. i) și ale art. 24 alin. 1) și 2) aceste cheltuieli au fost încadrate de către organele de control la cheltuieli nedeductibile fiscal.

Ca urmare a deficiențelor mai sus descrise, în urma inspecției fiscale organele de control au determinat bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă totală de X13 lei, pentru care au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **I lei**, și au respins la deducere TVA în sumă totală de **T lei**.

f) În baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, preluate la art. 11 alin. (1) din Legea 227/20015, plățile aferente achizițiilor de combustibil justificate prin foi de parcurs completate artificial și plățile aferente achizițiilor de carburanți fără justificarea utilizării în scopul activității economice desfășurate și a modului de consum, au fost asimilate de către organele de control unor plăți în favoarea asociatului unic.

Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 12 din Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 7, alin. 11 din Legea 227/2015, plățile efectuate în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 pentru aceste achiziții, în sumă totală de D1 lei (D2 lei+ D3 lei+ D4 lei) au fost asimilate dividendelor nete, fiind determinat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de D lei, prin aplicarea cotei de impozit în vigoare la data efectuării plăților.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de societate sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziilor de impunere contestate.

1) Referitor la sesizarea societății că ar fi fost depășit termenul de demarare a inspecției fiscale prevăzut la art. 213 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

În contestația formulată societatea precizează că urmare a controlului operativ efectuat de inspectorii antifraudă din cadrul DGAF 7 Sibiu, aceștia au întocmit Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. 4913/09.06.2015. Petenta mai precizează că prin Încheierea Judecătorei X pronunțată la data de 04.09.2015 în dosarul X/305/2015, s-a dispus suspendarea executării silite a Deciziei 4913/09.06.2015 și a actelor de executare emise în temeiul acesteia. Totodată, prin Sentința civilă nr. X/23.10.2015, în același dosar, instanța a dispus anularea în parte a Deciziei nr. 4913/09.06.2015 în ceea ce privește instituirea popririlor asigurătorii asupra terților.

Contestatară precizează că ulterior controlului efectuat de către organele antifraudă și demersurilor juridice de suspendare a deciziei de măsuri asigurătorii, organele de control au demarat inspecția fiscală, și consideră că astfel au fost încălcate dispozițiile art. 213 alin. 7 coroborate cu dispozițiile art. 352 alin. (9) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, conform prevederilor legale invocate de petentă:
art. 213 Poprirea și sechestrul asigurător
[...]

(7) În situația în care măsurile asigurătorii au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță acestea încetează dacă titlul de creanță nu a fost emis și comunicat în termen de cel mult 6 luni de la data la care au fost dispuse măsurile asigurătorii. În cazuri excepționale, acest termen poate fi prelungit până la un an, de organul fiscal competent, prin decizie. Organul fiscal are obligația să emită decizia de ridicare a măsurilor asigurătorii în termen de cel mult două zile de la împlinirea termenului de 6 luni sau un an, după caz, iar în cazul popririi asigurătorii să elibereze garanția.

(8) Prin excepție de la prevederile alin. (7), în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii subzistă până la data soluționării cauzei de către organele de urmărire penală sau de instanța de judecată. După comunicarea soluției date de către organele de urmărire penală sau hotărârii judecătorești, în cazul în care măsurile asigurătorii instituite de către organul fiscal competent nu se transformă în măsuri executorii potrivit legii, acestea se ridică de către organul care le-a dispus.

art. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(9) Prevederile art. 213 alin. (7) se aplică și măsurilor asigurătorii aplicate înainte de 1 ianuarie 2016. În acest caz, termenele de 6 luni sau 1 an încep să curgă de la 1 ianuarie 2016.

Se reține, că prevederile legale invocate de societate stabilesc că în cazul în care măsurile asigurătorii au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță, acestea încetează dacă titlul de creanță nu a fost emis și comunicat în termen de cel mult 6 luni (1 an în cazuri excepționale) de la data la care au fost dispuse măsurile asigurătorii. De asemenea, legea prevede că aceste prevederi se aplică și pentru măsurile asigurătorii constituite înainte de 1 ianuarie 2016, caz în care termenele de 6 luni sau 1 an încep să curgă de la 1 ianuarie 2016.

Deci, prevederile antecitate nu interzic efectuarea unei inspecții fiscale după termenele de 6 luni/1 an în cazuri excepționale, ci reglementează cadrul legal în care încetează măsurile asigurătorii.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 117 alin. (1) și ale art. 121 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 117 Perioada supusă inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

art. 121 Selectarea contribuabililor/plătitorilor pentru inspecție fiscală

(1) *Selectarea contribuabililor/plătitorilor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului. Nivelul riscului se stabilește pe baza analizei de risc.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.*

(3) *Prevederile alin. (1) se aplică în mod corespunzător și în cazul solicitărilor primite de la alte instituții ale statului, precum și în cazul în care în alte acte normative este prevăzută efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție iar selectarea contribuabililor care urmează a fi supuși inspecției se face de către organul de inspecție competent, în funcție de nivelul riscului, dispozițiile legale nefăcând nicio trimitere la vreun termen în funcție de data la care au fost aplicate măsurile asigurătorii.

Astfel, se reține ca lipsită de substrat juridic susținerea că demararea inspecției s-a făcut cu încălcare dispozițiilor art. 213 alin. (7) coroborate cu ale art. 352 alin. (9) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2) Referitor la procedura de extindere a inspecției fiscale

Societatea incriminează că inspecția fiscală a fost extinsă și asupra impozitului pe veniturile din dividende deși, susține ea, pe parcursul inspecției fiscale inițiale nu au fost constatate deficiențe în ceea ce privește constituirea și virarea acestui impozit la bugetul de stat.

În fapt, cu Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/23.10.2017, comunicat societății în 25.10.2017, inspecția fiscală desfășurată la SC X SRL a fost extinsă și pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice aferent perioadei 01.12.2011-30.04.2017.

Conform documentelor prezentate și în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a înregistrat plăți în numerar din casierie, pentru decontarea unor bonuri de achiziție combustibil, pentru justificarea căruia au fost prezentate foi de parcurs întocmite artificial, cantitatea de combustibil aprovizionată depășind necesarul pentru efectuarea distanțelor efectiv rulate de autovehicule.

Astfel, deoarece pentru sumele ridicate din casierie nu s-a justificat utilizarea lor în scopul activității economice a societății, organele de control au considerat că aceste sume sunt asimilate dividendelor, fapt pentru care au extins inspecția și asupra acestui impozit.

În drept, conform prevederilor art. 122 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

art. 122

Avizul de inspecție fiscală

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

[...]

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

Conform acestor prevederi, legiuitorul a reglementat posibilitatea ca în urma verificărilor organele de control să extindă inspecția și la alte creanțe care nu au fost cuprinse în avizul inițial, și să comunice acest aviz la începerea verificărilor.

Se reține ca neîntemeiată susținerea petentei că nu au fost constatate deficiențe în ceea ce privește constituirea și virarea acestui impozit la bugetul de stat, fiind contrazisă chiar de faptul că în urma inspecției pentru acest impozit a fost stabilită bază impozabilă suplimentară și obligații fiscale suplimentare de plată.

3) Referitor la susținerea societății că ar fi fost depășită durata prevăzută pentru efectuarea inspecției fiscale

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 03.08.2017- 31.10.2017, la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2011- 31.12.2016 și taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile din dividende pentru perioada 01.12.2011- 30.04.2017. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 14.08.2017-13.09.2017, pentru solicitarea de informații și verificări la anumiți parteneri de afaceri și de la autoritățile rutiere.

În contestația formulată, societatea invocă prevederile art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea 207/2015 și ale art. 185 alin. (1) din Codul de procedură civilă.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 123 alin. (2), art. 126 alin. (1) lit. c) și alin. (2), art. 127 alin. (7) și ale art. 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*art. 123 **Începerea inspecției fiscale***

[...]

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

*art. 126 **Durata efectuării inspecției fiscale***

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

[...]

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care *inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*

(3) În cazul încetării inspecției fiscale potrivit alin. (2), prevederile art. 111 alin. (2) lit. b) nu sunt aplicabile.

art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

[...]

(7) *Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.*

art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

Având în vedere prevederile legale antecitate și informațiile din dosarul contestației, se reține că inspecția fiscală a început la data de 03.08.2017, fiind înscrisă în registrul unic de control sub nr. 21/03.08.2017 și s-a finalizat la data de 30.10.2017 la care a avut loc discuția finală. Totodată, se reține faptul că inspecția a fost suspendată în perioada 14.08.2017-13.09.2017 în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (1) lit. f) din Legea 207/2015:

art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

[...]

f) *pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;*

[...]

Rezultă deci că inspecția fiscală efectuată la SC X SRL s-a desfășurat pe o perioadă de zile 59 de zile (11 zile în intervalul 03.08-13.08.2017+ 48 zile în intervalul 13.09-30.10.2017).

Organul de soluționare reține că, în conformitate cu dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015, legiuitorul a ales să sancționeze nefinalizarea inspecției fiscale doar dacă aceasta nu s-a produs într-o perioadă egală cu dublul termenului de 45 de zile (90 de zile) prevăzut la art. 126 alin. (1) lit. c) din același act normativ, iar în speță termenul de 90 zile nu a fost depășit, inspecția finalizându-se în 59 de zile.

Nu poate fi reținută în soluționarea contestației susținerea societății că raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate, în drept prevederile art. 3 alin. (2) din Legea 207/2015 și ale art. 185 alin. (1) din Codul de procedură civilă, citate chiar de petentă, statuând că:

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„art. 3 **Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative**

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

Legea 134/2010 privind Codul de procedură civilă

„Art. 185 **Nerespectarea termenului. Sancțiuni**

(1) Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate.”

Astfel, se reține că prevederile art. 126 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citate anterior, **dispun** cu privire la sanctiunile care se aplică în cazul nerespectării termenului pentru efectuarea inspecției fiscale, astfel că nu devin incidente prevederile Codului de procedură civilă.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea contestației susținerea petentei că potrivit art. 131 alin. 2 din Legea 207/2015 raportul de inspecție se emite în interiorul termenului prevăzut de lege pentru finalizarea inspecției, dispozițiile art. 130 alin. (4) fiind clare în sensul că „data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală”, dată care nu poate coincide cu data emiterii Raportului de inspecție fiscală, în drept fiind incidente prevederile art. 130 alin. (5) și ale art. 131 alin. (2) din Legea 207/2015, conform cărora:

art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.

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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

Astfel se reține că ulterior finalizării inspecției fiscale, legiuitorul a prevăzut un termen de 5 zile lucrătoare în care contribuabilul are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală și că în cazul în care acest drept a fost exercitat, raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor, astfel că raportul nu poate fi emis la finalizarea inspecției fiscale/data stabilită pentru discuția finală. Drept urmare este lipsită de temei legal susținerea societății că raportul de inspecție se emite în interiorul termenului prevăzut de lege pentru finalizarea inspecției.

De altfel, se reține că în conformitate cu prevederile art. 131 alin. (4) și (5) din Legea 207/2015, privind Legea 207/2015:

art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(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.

legiuitorul a prevăzut un termen maxim pentru emiterea deciziilor și nu a raportului de inspecție, respectiv că deciziile se emit în termen de 25 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale iar în speță se reține că decizia de impunere s-a emis în cadrul termenului legal (inspecția s-a finalizat în 30.10.2017 iar decizia s-a emis în 21.11.2017).

4) În ceea ce privește mențiunea că sumele stabilite prin decizia de impunere depășesc sumele cuprinse în procesul verbal de control încheiat de organele antifraudă

În contestația formulată, societatea menționează că prin decizia de impunere F-X/21.11.2017 au fost stabilite sume suplimentare care depășesc cu mult sumele cuprinse în procesul verbal întocmit de către inspectorii antifraudă, societatea considerând că organele de inspecție fiscală nu puteau devia atât de la constatările inspectorilor antifraudă și că lipsa de coeziune între constatările celor două organe de control induce ideea că au avut loc două controale care au vizat aceleași tipuri de creanțe fiscale și aceleași perioade, cu încălcarea prevederilor art. 118 alin. (3) din Legea 207/2015.

Din documentele prezentate la dosar, se reține că în urma verificărilor efectuate de inspectorii antifraudă, aceștia au concluzionat că societatea, deși desfășoară activitate de pază și protecție, nu poate justifica utilizarea mijloacelor de transport exclusiv în scopul desfășurării activității, astfel că avea obligația să limiteze la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achiziției de servicii de întreținere, reparații, respectiv de consumabile și combustibil. Inspectorii antifraudă determină drept urmare un impozit pe profit suplimentar în sumă de 11 lei și TVA dedus eronat în sumă de T1 lei.

De asemenea, organele antifraudă au considerat că societatea pontează un număr de ore inferior numărului de ore minim necesare pentru asigurarea serviciilor de pază aferente contractelor în derulare, și au determinat un număr de 53.501 ore lucrate și neevidențiate, care nu pot fi justificate ca fiind plătite salariaților ca ore suplimentare și nici compensate cu timp liber. Totodată, deoarece societatea a evidențiat un număr de 546.307 km ca reprezentând distanțe patrulare, în condițiile în care nu deținea personal care să acopere punctele fixe de pază contractate, inspectorii au considerat că angajații au efectuat ore suplimentare și au determinat un număr de 10.926 ore de muncă neevidențiate.

Pentru orele suplimentare determinate, s-a stabilit că societatea avea obligația virării la bugetul de stat a impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor obligatorii în sumă totală de C lei.

Se constată deci că, în fundamentarea constatărilor, inspectorii antifraudă au pornit de la premisa că societatea ar fi rulat numărul de kilometri înscrisi în foile de parcurs, personalul angajat al societății efectuând ore suplimentare care nu au fost evidențiate și impozitate conform prevederilor legale.

Referitor la aceste mențiuni ale petentei, în primul rând, se constată că există diferențe și între perioadele verificate de inspectorii antifraudă și cele care au făcut obiectul inspecției fiscale, în sensul că perioada verificată de organele din cadrul A.J.F.P. X a fost mai mare (01.01.2011– 31.12.2016 pentru impozitul pe profit și 01.12.2011-30.04.2017 pentru TVA), față de perioada care a făcut obiectul controlului antifraudă (2012-2014).

În fapt, organele de control au constatat că societatea a completat în mod artificial Foile de parcurs, înscriind în acestea distanțe care nu au fost efectiv rulate de autovehiculele pentru care au fost înregistrate și deduse cheltuielile cu combustibilul și taxa aferentă.

Se reține că în urma analizării declarațiilor și a probelor administrate în dosarul de cercetare penală deschis la sesizarea D.G.A.F., nu s-a confirmat efectuarea de ore suplimentare de către angajații SC X SRL, astfel că nu era fizic posibilă efectuarea numărului de km înscrisi în foile de parcurs și existau neconcordanțe majore între intervalele de ore pontate și intervalele de timp în care au fost efectuate alimentările cu combustibil zilnic. Drept urmare organele de control nu au modificat baza impozabilă pentru impozitul pe salarii și pentru contribuțiile sociale obligatorii și au stabilit că societatea a întocmit foi de parcurs artificiale pentru a justifica un consum de combustibil nereal și pentru a deduce astfel nejustificat cheltuieli și taxa aferentă.

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat de la Registrul Auto Român o situație cu kilometrajul de rulare afișat pe bord la fiecare inspecție tehnică efectuată la cele 15 autovehicule pentru care au fost prezentate foi de parcurs, iar din analiza informațiilor furnizate de această instituție au rezultat două situații:

- pentru o parte dintre autovehicule în foile de parcurs era evidențiat un număr considerabil mai mare de km rulați față de numărul efectiv de kilometri rulați determinat pe baza kilometrajului înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice

periodice, fapt care a condus la concluzia că foile de parcurs au fost completate artificial;

- pentru o parte dintre autovehiculele în foile de parcurs era evidențiat un număr mai mic de km rulați față de numărul efectiv de kilometri rulați determinat pe baza kilometrajului înregistrat la bord cu prilejul inspecțiilor tehnice periodice, fapt care a condus la concluzia că societatea nu a utilizat autovehiculul exclusiv în scopul desfășurării activității.

În drept, conform dispozițiilor art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, legiuitorul precizând că acestea trebuie să țină cont de opinia dată în scris în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală.

Referitor la susținerea că a fost verificată de două ori aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, se reține că Procesul verbal nr. 3790/09.06.2015 a fost întocmit de către inspecții antifraudă din cadrul DGAF 7 Sibiu în conformitate cu dispozițiile art. 136 și 137 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

art. 136 Competența de efectuare a controlului operativ și inopinat

Controlul operativ și inopinat se efectuează de către inspecții antifraudă, cu excepția celor din cadrul Direcției de combatere a fraudelor, în condițiile legii.

art. 137 Reguli privind controlul operativ și inopinat

[...]

(4) La finalizarea controlului operativ și inopinat se încheie procese-verbale de control/acte de control, în condițiile legii.

Acest act (procesul verbal) nu constituie titlu de creanță, astfel că nu au fost încălcate dispozițiile art. 118 alin. (3) din Legea 207/2015 care prevede că „Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

Contribuabilul identifică în mod eronat un control antifraudă cu o acțiune de inspecție fiscală și nesocotește astfel prevederile art. 119 din Legea 207/2015 care reglementează explicit că:

„art. 119 Competența de efectuare a inspecției fiscale

Inspekția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspekția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspekție fiscală.

În acest sens la Capitolul I din Titlul III "Dispoziții procedurale generale" din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul reglementează Competența organului fiscal central, astfel:

art. 29 Competența generală a organului fiscal central

(1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

art. 30 Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului."

De asemenea, art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„art. 113 Obiectul inspekției fiscale

(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

[...]

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;"

Astfel, în mod legal, organele de inspekție fiscală au efectuat inspekția fiscală, și au stabilit prin Decizia de impunere nr. F-X/21.11.2017, care a avut la bază RIF nr. F-X/21.11.2017, diferențe de impozite și taxe față de cele declarate de petentă în perioada verificată.

5) În ceea ce privește sesizarea societății că organele de control au utilizat mijloace de probă și informații din cauze penale

Petenta consideră că demersul organelor de inspekție, de a-și motiva constatările cu trimitere la probele din dosarul penal, reprezintă o încălcare a normelor de procedură fiscală, petenta interpretând dispozițiile art. 55 și următoarele și art. 73 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și celelalte acte care reglementează activitatea de inspekție fiscală, în sensul că inspectorii fiscali sunt obligați să administreze ei înșiși probele

necesare stabilirii situației de fapt fiscale și să-și motiveze actele emise prin constatări proprii și nu pe argumente și probe preluate din cauze penale sau civile.

În drept, se reține că în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat la administrarea de probe în conformitate cu prevederile art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Totodată, dispozițiile Codului de procedură fiscală prevăd că:

art. 68 Obligația autorităților și instituțiilor publice de a furniza informații și de a prezenta acte

(1) Autoritățile publice, instituțiile publice și de interes public, centrale și locale, precum și serviciile deconcentrate ale autorităților publice centrale au obligația să furnizeze informații și acte organului fiscal, la cererea acestuia.

astfel se constată ca neîntemeiată susținerea societății că „nu există niciun temei în Codul de procedură fiscală care să prevedă că această colaborare ar putea să funcționeze bidirecțional în sensul că organele judiciare ar putea sau ar fi obligate să furnizeze informații și probe organelor fiscale”.

Se reține deci că prevederile Codului de procedură fiscală permit organelor de inspecție fiscală să administreze orice materiale de probă care nu sunt interzise de lege și să solicite informații de la alte instituții/ autorități publice, cu scopul evident de a le utiliza în activitatea de administrare a creanțelor fiscale.

Având în vedere prevederile legale antecitate și din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării și pentru fundamentarea constatărilor, organele de inspecție fiscală au analizat informațiile transmise de inspectorii antifraudă și de alte organe/autorități (IPJ X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și Registrul Auto Român), precum și documente societății, ceea ce nu înseamnă că organele de control ar fi efectuat o constatare tehnico-științifică.

Se reține că informațiile transmise de I.P.J. X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice și de Registrul Auto Român au fost utilizate pentru clarificarea situației de fapt fiscale, deoarece documentele și explicațiile furnizate de societate erau contradictorii (numerele de ore pontate nu erau în corelație cu documentele în baza cărora s-a decontat consumul de combustibil și cu cantitatea de carburant dată în consum).

Această stare de fapt nu contravine dispozițiilor art. 73 alin. 2 și ale art. 113 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

art. 113 (3) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”,

deoarece, așa cum am arătat anterior, în fundamentarea constatărilor proprii, organele de inspecție fiscală au procedat la administrarea de probe conform prevederilor art. 55 și 68 coroborate cu art. 113 (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală iar constatările lor nu încalcă prevederile art. 113 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală.

În speță se reține că urmare a verificărilor efectuate, la finalizarea inspecției, organele de inspecție fiscală au întocmit actele de sesizare a organelor de cercetare penală (Procesul verbal 3293/21.11.2017 și Sesizarea nr. 3285/21.11.2017), pentru sumele și faptele constatate, în cauză fiind constituit dosarul penal cu nr. X/P/2017 la Parchetul de pe lângă Tribunalul X.

Referitor la art. 349 și art. 350 din Legea 207/2015, invocate de petentă, se rețin următoarele:

Art. 349 și art. 350 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„art. 349 *Constatarea faptelor ce pot constitui infracțiuni*

(1) Ori de câte ori, organele fiscale constată că există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu situații de fapt ce intră în competența de constatare a organelor fiscale, acestea întocmesc procese-verbale/acte de control, în baza cărora sesizează organele de urmărire penală cu privire la faptele constatate.

(2) Procesul-verbal sau actul de control încheiat potrivit competențelor ce revin organelor fiscale, documentele ridicate și explicațiile scrise solicitate, potrivit legii, după caz, precum și alte înscrisuri care au valoare probatorie de înscrisuri în procesul penal se trimit organelor de urmărire penală împreună cu actul de sesizare.

art. 350 *Colaborarea cu organele de urmărire penală*

(1) La solicitarea organelor de urmărire penală, când există pericol de dispariție a unor mijloace de probă sau de schimbare a unei situații de fapt și este necesară lămurirea urgentă a unor fapte sau împrejurări ale cauzei, personalul desemnat din cadrul A.N.A.F. efectuează controale fiscale.

(2) În cazuri temeinic justificate, după începerea urmăririi penale, cu avizul procurorului, poate fi solicitată A.N.A.F. efectuarea de controale fiscale, conform obiectivelor stabilite.

(3) Rezultatul controalelor prevăzute la alin. (1) și (2) se consemnează în procese-verbale, care constituie mijloace de probă. Procesele-verbale nu constituie titlu de creanță fiscală în sensul prezentului cod.”

Se reține că:

- ori de câte ori organul fiscal constată că există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu situații de fapt ce intră în competența sa de constatare, acesta trebuie să sesizeze organele de urmărire penală, întocmind în acest sens Procese-verbale/acte de control încheiate potrivit competențelor ce revin organelor fiscale, prevederile art. 349 reglementând situația când organul de cercetare penală este sesizat de către organele de control;
- la solicitarea organelor de urmărire penală, personalul desemnat din cadrul A.N.A.F. efectuează controale fiscale și încheie procese verbale, prevederile art. 350 reglementând situația când organele de control efectuează verificări la cererea organului de cercetare penală.

Totodată, date fiind prevederile art. 68 din Legea 207/2015 citat anterior, se reține ca neîntemeiată susținerea petentei că „colaborarea organelor fiscale cu organelle de urmărire penală ar fi trebuit să se limiteze la cadrul legal ce se regăsește în cuprindul dispozițiilor art. 349 și art. 350 din Legea 207/2015”, cele două articole invocate de petentă acoperind doar parțial cadrul legal în care se desfășoară colaborarea dintre autoritățile și instituțiile publice.

6) Referitor la susținerea că sesizarea organelor de cercetare penală de către organele antifraudă și începerea urmăririi penale constituia un impediment pentru emiterea deciziei de impunere, precizăm:

Susținerea petentei că sesizarea organelor de cercetare penală de către organele antifraudă și începerea urmăririi penale constituia un impediment pentru emiterea deciziei de

impunere, nu are temei legal. În drept, nicio prevedere a Codului de procedură fiscală nu interzice realizarea inspecției fiscale la societățile la care se efectuează cercetări penale și nici nu interzice întocmirea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere atunci când sunt sesizate organele judiciare

Se reține că într-adevăr prevederile art. 132 din Legea 207/2015 obligă organele de control să încheie un proces verbal atunci când constată că ar putea fi întrunite elemente constitutive ale unei infracțiuni:

art. 132 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) *Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.*

(2) *În situațiile prevăzute la alin. (1) organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție fiscală și de către contribuabilul/plătitorul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului. În cazul în care cel supus inspecției fiscale refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală consemnează despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Procesul-verbal întocmit potrivit alin. (2) reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.*

dar acestea nu interzic întocmirea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere conform competențelor reglementate de Titlul III din Legea 207/2015.

În drept, la finalizarea inspecției, Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală obligă organele de inspecție fiscală să emită raportul de inspecție fiscală, dispozițiile art. 131 statuând că:

“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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(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;”

Petenta interpretează în mod eronat prevederile art. 350 alin. (3) din Legea 207/2015 în sensul că „atunci când se constată fapte care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni nu se emite un titlu de creanță”, în fapt la art. 350 alin. (3) legiuitorul stabilind doar că „Procesele verbale nu constituie titlu de creanță fiscală în sensul prezentului cod”.

Referitor la susținerea societății că „organele fiscale își pot valorifica pretențiile prin constituirea ca parte civilă în procesul penal” se reține că în cazul constituirii A.N.A.F ca parte civilă într-un proces, aceasta trebuie ca în conformitate cu prevederile art. 20 alin. (2) din Codul de procedură penală să precizeze creanța fiscală, deci să o individualizeze în sensul naturii și întinderii:

„art. 20 Constituirea ca parte civilă

(2) Constituirea ca parte civilă se face în scris sau oral, cu indicarea naturii și a întinderii pretențiilor, a motivelor și a probelor pe care acestea se întemeiază.”

astfel că, și în cazul sesizării organelor de cercetare penală, ANAF trebuie să determine creanța fiscală prin procedura proprie de control, iar actele prin care se stabilesc creanțele fiscale sunt cele prevăzute la art. 93 alin. (2) din Legea 207/2015, respectiv:

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.

Drept urmare, având în vedere cele precizate anterior, din analiza documentelor la dosar și a legislației aplicabilă în cauză, organul de soluționare reține că în speță la efectuarea inspecției fiscale s-a urmat procedura prevăzută la TITLUL VI - Controlul fiscal, CAPITOLUL I - inspecția fiscală cu respectarea competenței de efectuare a inspecției fiscale prevăzută de TITLUL III - Dispoziții procedurale generale, Capitolul I - Competența organului fiscal central din Legea 207/2015, susținerile petentei privind încălcarea Codului de procedură fiscală constatându-se ca neîntemeiate.

Susținerea petentei că emiterea deciziei de impunere crează premisele încasării de două ori a sumelor stabilite cu titlu de TVA și impozit pe profit calculate pe aceeași perioadă impozabilă sunt neîntemeiate, având în vedere faptul că legiuitorul a prevăzut modalitatea de distribuire a sumelor achitate în timpul urmăririi penale cu sumele stabilite prin titlul de creanță-decizia de impunere, prin OMF nr. 2047/2016 din 8 iulie 2016 privind Procedura de distribuire în conturile de venituri bugetare corespunzătoare a sumelor încasate în contul 50.86.09 "Disponibil din sume încasate reprezentând prejudiciul cauzat și recuperat în condițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005". În acest sens s-a pronunțat și Direcția de specialitate din cadrul ANAF prin adresa emisă într-o altă speță.

Referitor la susținerea petentei că decizia de impunere este lovită de nulitate absolută, se reține că, în drept, în speță sunt incidente prevederile prevăzute la art. 46 și ale art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

„Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului /plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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. 49, alin. 1, lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, Decizia de impunere F-X/21.11.2017 contestată cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și nu este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Astfel, se reține că Decizia de impunere F-X/21.11.2017 contestată, îndeplinește cerințele legale aplicabile actelor administrative, motiv pentru care organul de soluționare va proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Aspecte de fond

1) În ceea ce privește suma de x14 lei, compusă din impozit pe profit în sumă de 12 lei și TVA în sumă de T10 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de 1.030.168 lei și au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu a justificat că acesta a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

În fapt, conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/21.11.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, în perioada verificată S.C. X S.R.L. a înregistrat venituri din activitate de prestări de servicii de pază, protecția persoanelor și supravegherea bunurilor și valorilor, servicii asigurate cu personalul angajat și mijloace proprii, prin pază la post fix, patrulare, monitorizare și intervenție la obiectivele păzite.

1.a) În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că S.C. X S.R.L. a dedus cheltuielile și taxa aferentă achiziției de combustibil, întocmind foi de parcurs care au fost completate artificial astfel încât să fie justificat un consum de combustibil mai mare decât cel real.

Astfel, în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli cu combustibilul achiziționat pe bază de bon fiscal în sumă totală de X1 lei, cu TVA aferentă T2 lei, din care achiziții de combustibil pentru autovehicule pentru care s-au întocmit foi de parcurs în valoare de X2 lei, cu TVA aferentă în sumă de T3 lei.

Organele de control precizează că activitatea de patrulare la obiectivele pentru care s-au încheiat contracte de pază, s-a efectuat cu autovehicule luate în comodat de la 9 persoane fizice, din care 8 au calitatea de angajați ai societății. Societatea a prezentat contracte de comodat pentru 16 autovehicule (14 autoturisme și 2 motociclete) cu numerele de înmatriculare CV11X, CV12X, CV20X, CV21X, CV22X, CV25X, CV30X, CV40X, CV60X, CV62X, CV77X, CV80X, CV88X, CV89X, CV88Y și CV02Z. Pentru 14 autovehicule (cu excepția CV88Y și CV02Z) au fost prezentate centralizatoare tip foi de parcurs în format electronic, aferente perioadei 2012- noiembrie 2014, care conțin informații despre categorie vehicul, nr. înmatriculare, nume șofer, scopul și locul deplasării (client-obiectiv-distanța-nr. deplasări), km. parcurși, norma proprie de consum/km., centralizat la nivel de lună. Documentele mai conțin informații referitoare la numărul/data/valoarea bonurilor fiscale, precum și cantitatea alimentată lunar pe fiecare autovehicul în parte. Conform precizărilor societății, aceste documente au fost întocmite ulterior efectuării propriu-zise a deplasărilor.

Din analiza documentelor tip Foaie de parcurs, anexate la dosarul contestației, organul de soluționare reține următoarele:

- acestea sunt întocmite și completate în format electronic, centralizat pentru fiecare lună și autovehicul și nu sunt semnate de persoanele înscrise ca fiind conducătorii auto, toate purtând ștampila societății și semnătura aceleiași persoane, BD;
- foile de parcurs nu prezintă informații privind locul de plecare și de sosire ci doar localitatea și numele clientului astfel că nu se poate verifica dacă distanța completată este corectă;
- pentru fiecare client/obiectiv este completat numărul total de curse care ar fi fost efectuate în fiecare lună, fără a se indica ziua, ora de plecare și ora de sosire, astfel că nu se poate verifica veridicitatea informațiilor prin corelarea informațiilor din bonurile de alimentare cu combustibil, cu pontajele întocmite de societate și datele deplasărilor;
- conform bonurilor de carburant, se efectuează alimentări aproape zilnic și chiar și de 2-3 ori în aceeași zi;
- din analiza km patrulare inter-oraș înscrși în foile de parcurs, se constată că se decontează combustibil pentru 30 zile/luna inclusiv în luna februarie care are maxim 29 zile. De exemplu în luna februarie 2012 pentru dl BC se decontează 970 km inter-oraș, 32 km zilnic, rezultând că s-a decontat benzină pentru 30 zile (970km/32 km pe zi). Totodată se reține că astfel s-ar putea trage concluzia că fiecare șofer a lucrat zilnic, fără respectarea perioadelor legale de repaus, fapt care nu este în concordanță cu pontajele întocmite și care nu a fost susținut prin declarațiile date de șoferi în fața organelor de poliție;
- Între informațiile înscrise în documentele prezentate la control și declarațiile angajaților date în fața organelor de cercetare penală există discrepante majore. De exemplu:
 - conform declarațiilor date de dl SI în fața organelor de poliție, acesta a completat foi de parcurs tipizate, cu pixul, dar aceste documente nu au fost prezentate organelor de control. Acesta mai precizează că alimentarea autovehiculului CV77X se realizează de 2/3 ori pe săptămână, cu sume de aproximativ 300 lei pe care le primește de la BD, dar din analiza foilor de parcurs întocmite în format electronic pentru acest autoturism se constată că șoferul înscris este dl CL iar alimentările se fac aproape zilnic;
 - în „foile de parcurs” și în „Decizia de repartizare” completate pentru motocicletă Suzuki cu nr. CV80X este înscris ca șofer BC dar în declarația luată de organele de poliție, acesta afirmă că „din anul 2013 îmi desfășor activitatea la SC X SRL în calitate de șofer.... Am fost cu auto CV77X, CV40X,” în aceste condiții nefiind cunoscută persoana care a condus vehiculul și nici dacă acesta a fost utilizat în scopul activității economice desfășurate de societate;
 - conform declarațiilor date de dl SK în fața organelor de poliție, acesta a precizat că lucrează după programul 24 ore cu 48 ore liber, cu toate acestea în foile de parcurs prezentate pentru auto CV12 X, unde este menționat ca șofer, apar alimentări în zile consecutive (de exemplu în 3, 4, 5 și 6 ianuarie 2017, sau 10, 11, 12 și 13 aprilie 2017, sau 3, 4, 5 și 6 noiembrie 2016);
 - Autoturismul marca BMW X5 cu nr. de înmatriculare CV88X este proprietatea angajatului BG, a fost dat în folosința societății prin contractul de comodat nr. 341/01.10.2013 și a fost repartizat conform Deciziei de repartizare d-lui BC, dar în declarația luată de organele de poliție, acesta nu precizează că ar fi avut repartizat autoturismul cu nr. CV88X, în condițiile în care în toată perioada verificată este înscris pe foile de parcurs ca fiind șoferul acestui autovehicul;
 - în „foile de parcurs” și în „Decizia de repartizare” completate pentru autovehiculul CV40X șoferul este dl AR, dar dl BC declară în fața organelor de cercetare că „Autoturismul CV40X este pe numele meu, dar de obicei merge cu acesta fiul meu, BD”;

- referitor la explicațiile petentei privind cursele decontate pentru deplasare la SC ET SRL (în relația cu care și-a asumat prin contract prestarea de servicii de pază+monitorizare+intervenție la punctul de lucru depozit de camioane din Ch, jud. X), în localitatea Zt (jud. Harghita), unde nu avea contractat obiectiv pentru servicii de pază, cum că ar fi fost efectuate în scopul informării raportării către conducerea societății, se constată că nu pot fi reținute, având în vedere numărul de curse pe care societatea le decontează, (de exemplu 26 curse în luna ianuarie 2012, 30 curse în luna martie 2012, ceea ce presupune că s-au efectuat „raportări/informări” aproape zilnic, inclusiv în zilele de duminică).

În ceea ce privește realitatea celor susținute de societate, se mai reține că din data de 12.10.2007 SC ET SRL este înregistrată cu sediul în sat Ch, jud. X, iar conform cercetărilor efectuate de organele de poliție, la adresa din sat Zt se află un complex turistic iar proprietarul acestuia nu are cunoștință de vreo societate cu această denumire. Astfel și dacă ar fi fost efectuate raportări către conducerea SC ET SRL, nu se justifică deplasarea în Zt jud. Harghita, în condițiile în care clientul are sediul în sat Ch jud. X;

- referitor la explicațiile petentei privind cursele decontate pentru deplasare la SC EF SRL (în relația cu care și-a asumat prin contract prestarea de servicii de monitorizarea sistemelor electronice de alarmare la efacție la obiectivul din X, jud. X) în localitatea OS (jud. Harghita), unde nu avea contractat obiectiv pentru servicii de pază, cum că ar fi fost efectuate în scopul informării raportării către conducerea societății, se constată că nu pot fi reținute, având în vedere numărul de curse pe care societatea le decontează, **(de exemplu 39 curse în luna mai 2014, 32 curse în luna iulie 2014, ceea ce presupune că s-au efectuat „raportări/informări” zilnic, inclusiv în zilele de duminică și chiar de 2 ori pe zi)**. În ceea ce privește realitatea celor susținute de societate, se mai reține că, din data de 07.12.2015, SC EF SRL și-a mutat sediul în mun. X, jud. X, dar SC X SRL continuă să deconteze combustibil pentru vizite la OS.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală mai menționează că în Procesul verbal nr. 3790/09.06.2015 inspectorii antifraudă sesizează următoarele aspecte referitor la documentele prezentate la control:

- bonurile fiscale aparținând anumitor autoturisme sunt pentru achiziția altui tip de combustibil decât cel utilizat de acestea. Inspectorii antifraudă sesizează că pentru autoturismele cu nr. de înmatriculare CV20X, CV22X, CV30X, CV40X, CV44X, CV60X, CV62X, CV80X, CV89X, s-a înregistrat alimentare cu combustibil alternativ cum ar fi: GPL și motorină, GPL și Benzină, benzină și motorină, dar nu a făcut dovada faptului că sunt dotate cu instalație alternativă de alimentare;
- Societatea nu are o evidență a consumului de carburant pentru fiecare mașină și nu poate justifica cu documentele prezentate utilizarea autoturismelor în scopul activității economice desfășurate;
- Lipsa corelațiilor în centralizatorul tip „foaie de parcurs” cu privire la informațiile referitoare la șofer și lipsa traseului pe care se efectuează cursa în zilele în care se alimentează;
- Alimentările cu carburant se fac pe cantități modice, în condițiile în care autovehiculul este dotat cu un rezervor cu o capacitate mai mare și în condițiile în care în aceeași zi se realizează mai multe alimentări succesive;
- Există neconcordanțe între Pontajul angajaților, perioada efectivă de activitate a mijlocului de transport și perioada deplasărilor autoturismului, în sensul că deși conform pontajului șoferul este în concediu/zi de odihnă, pe foaia de parcurs figurează că a efectuat curse. De exemplu: În cazul autovehiculului cu nr. de înmatriculare CV40X, condus de către AR, inspectorii antifraudă au consemnat că în lunile septembrie 2012, ianuarie 2013 și septembrie 2013 dl AR nu este pontat cu nicio oră de lucru efectuată dar conform foilor de parcurs prezentate a efectuat în interes de serviciu 3.901 km, 5.388 km respectiv 2.386 km.;

- În centralizatoarele tip „foaie de parcurs” întocmite ulterior, sunt evidențiați ca șoferi custodele mașinii înscris în Procesul verbal de predare-primire și în Decizia de repartizare. Aceștia sunt pontati cu timp efectiv de lucru de 2, 4 sau 8 ore, dar aceste mașini alimentează cu combustibil la intervale orare diferite, care nu depășesc timpul de lucru normal;
- În perioada analizată, au fost identificate situații în care în aceeași zi se înregistrează achiziții de combustibil în cantități mai mari decât capacitatea rezervorului, cu care se pot parcurge distanțe mai mari decât cele evidențiate în foile de parcurs lunare redistribuite pe zile, și într-un interval de timp peste programul normal de lucru al șoferilor evidențiat în Statele de plată.

Organele de inspecție fiscală mai sesizează că în condițiile în care în urma analizării declarațiilor și a probelor administrate în dosarul de cercetare penală deschis la sesizarea D.G.A.F., nu s-a confirmat efectuarea de ore suplimentare de către angajații SC X SRL, având în vedere alocarea de personal pentru contractele cu pază la punct fix încheiate de societate, nu era fizic posibilă efectuarea numărului de km înscrși în foile de parcurs și că existau neconcordanțe majore între intervalele de ore pontate și intervalele de timp în care au fost efectuate alimentările cu combustibil zilnic. Astfel, în condițiile în care nu se confirmă efectuarea de ore suplimentare de către angajații SC X SRL, este pertinentă concluzia că societatea a întocmit foi de parcurs artificiale pentru a justifica un consum de combustibil nereal și pentru a deduce astfel nejustificat cheltuieli și taxa aferentă.

Având în vedere cele prezentate anterior, se reține ca întemeiată concluzia organelor de inspecție fiscală că foile de parcurs au fost completate artificial, fapt care a necesitat identificarea mijloacelor și a informațiilor în baza cărora să se determine consumul real de combustibil.

Astfel, deoarece din documentele și explicațiile prezentate de societate, organele de control nu au putut stabili care este situația de fapt fiscală, în baza prevederilor art. 55 și 68 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au fost solicitate de la Registrul Auto Român informații privind situația inspecțiilor tehnice periodice ale autovehiculelor utilizate de societate în perioada supusă inspecției și kilometrajul înregistrat la bord cu ocazia acestor inspecții.

Din analiza datelor transmise de RAR, organele de control au constatat că societatea deduce cheltuieli cu combustibilul necesare parcurgerii unor distanțe mult mai mari decât kilometrii efectiv parcurși înregistrați la bordul autoturismelor, fapt care vine în susținerea ideii că foile de parcurs au fost completate artificial, în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017, pentru 15 autovehicule utilizate, societatea completând foi de parcurs pentru o distanță totală de 2.382.639 km, față de distanța efectiv parcursă de acestea conform informațiilor RAR, de 840.800 km.

Drept urmare, în baza kilometrajului înregistrat de autovehicule la bord, la anumite intervale de timp, transmis din baza de date RAR, organele de control au determinat consumul de combustibil necesar parcurgerii acestor kilometri și au stabilit **cheltuieli** nejustificate în sumă de X4 lei, din care pentru suma de **X5 lei**, aferentă perioadei ianuarie 2012- decembrie 2016, au calculat impozit suplimentar în sumă de **I3 lei** și au stabilit **TVA dedusă nejustificat în sumă de T4 lei**.

1.b) Organele de control au constatat că în perioada 2012-2014, din valoarea totală a combustibilului înregistrat pe cheltuieli, de X lei, cu TVA aferentă de X lei, societatea repartizează combustibil în valoare de X9 lei și TVA aferentă în sumă de T7 lei pentru 29 de autovehicule pentru care nu au fost prezentate contracte de comodat și nici foi de parcurs (CV10X, CV16X, CV23X, CV26X, CV27X, CV29X, CV33X, CV36X, CV41X, CV44X, CV46X, CV47X, CV50X, CV61X, CV63X, CV66X, CV67X, CV68X, CV69X, CV70X, CV78X, CV81X, CV82X, CV84X, CV86X, CV90X, CV92X, CV98X, CV99X).

Raportat la numerele de înmatriculare de mai sus, organele de control au constatat că din cele 29 autovehicule, 18 nu figurează înscrise în Sistemul Național de Evidență Auto, iar celelalte 11 sunt înregistrate ca fiind în proprietatea unor persoane fizice.

În explicațiile scrise formulate de reprezentantul societății, acesta a declarat că cele 29 de numere de înmatriculare sunt greșeli de tehnoredactare, consumurile fiind alocate pentru aceleași 15 autovehicule (analizate la punctul a) fapt care conduce la concluzia că reprezintă consum aferent autovehiculelor la care s-a făcut referire anterior, pentru care nu s-au întocmit foi de parcurs, și care, la rândul lui excede kilometrilor reali parcurși de acestea.

Ca urmare, se reține că pentru achizițiile de combustibil repartizate în perioada 2012-2014 pentru cele 29 de mijloace de transport, în sumă de **X9 lei (I4 lei impozit pe profit)**, cu TVA aferentă în sumă de **T7 lei**, societatea nu poate justifica consumul în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile.

1.c) În urma verificărilor s-a constatat că din total achiziții de combustibil înregistrate de societate în perioada 2015- aprilie 2017, în sumă de Xlei, cu TVA X lei, conform foilor de parcurs au fost repartizate pentru cele 15 autovehicule consumuri de combustibil în sumă de X lei, cu TVA X lei.

Deși petenta susține că organul de control ar fi trebuit să aplice limitarea de 50% în cazul combustibilului pentru care nu au fost prezentate foi de parcurs, această abordare nu se justifică având în vedere că în speță achizițiile de carburant exced necesarul pentru parcurgerea kilometrilor reali înscriși la bordul vehiculelor luate în comodat de societate, și pentru care s-a acordat drept de deducere în proporție de 100%, deci consumul nu poate fi alocat acestora.

Se reține că, în conformitate cu documentele la dosar, pentru diferența de X15 lei, cu **TVA T8 lei**, nu au fost prezentate nici la control și nici în susținerea contestației documente care să justifice utilizarea pentru activități cu drept de deducere, astfel că, în condițiile în care consumul nu poate fi atribuit vehiculelor luate în comodat de societate, nu sunt incidente prevederile legale referitoare la limitarea dreptului de deducere.

Din aceste cheltuieli, dată fiind perioada supusă verificării pentru impozitul pe profit, doar suma de **X10 lei** (pentru perioada 2015- decembrie 2016) s-a constituit bază impozabilă suplimentară, fiind determinat **impozit pe profit în sumă de I5 lei**.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, menținute de art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

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

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 207/2015, și conform căroră:

“art. 19 Reguli generale

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

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

„(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, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile/înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) și 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015, și care prevăd:

„Art. 145

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”

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 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. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține bonuri de alimentare cu combustibil, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că acest combustibil a fost necesar și a fost utilizat în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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 (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Referitor informațiile cuprinse în documentele tip foaie de parcurs prezentate de societate pentru justificarea consumului de combustibil în sumă totală de X4 lei (punctul a), din care suma de X5 lei aferentă perioadei 2012-2016, echipa de control precizează că din interpretarea prevederilor art. 27 alin. 2, lit. b) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, rezultă că pentru fiecare deplasare zilnică există obligația completării foii de parcurs care să justifice distanța parcursă la fiecare cursă, consumul de carburant și utilizarea autovehiculului în scopul desfășurării activității economice a societății.

Această constatare a organelor de control a fost în mod eronat interpretată de petentă în sensul că i s-a reproșat că nu a întocmit o foaie de parcurs pentru fiecare zi în parte, în fapt organele de control incriminând faptul că pentru fiecare rută nu s-a completat ziua în care a fost efectuată deplasarea, ci un nr. total de curse pe lună. Această cerință este întemeiată având în vedere faptul că art. 27 alin. 2, lit. b) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, persoana juridică are obligația ca *“b) să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehiculele care se deplasează în cursă;”*, prevederea legală trebuind a fi interpretată în sensul că foile de parcurs se întocmesc înainte de plecarea în cursă și se **eliberează** în posesia șoferilor în timpul efectuării deplasării.

Se reține ca neîntemeiată susținerea petentei că norma juridică reglementează o obligație generală și atemporară fără a preciza data la care trebuiesc întocmite, fiind lesne de înțeles că norma legală nu ar avea sens dacă aceste documente ar fi întocmite după efectuarea curselor și nu ar fi asupra șoferilor la circulația pe drumurile publice.

Cu toate, acestea, se constată că organele de control nu au respins la deducere TVA și cheltuielile în baza Codului rutier sau din cauza modului de completare a foilor de parcurs (completate retroactiv), aceștia acordând societății drept de deducere 100% până la nivelul carburantului necesar pentru kilometrii parcurși efectiv, confirmați cu ocazia efectuării verificărilor ITP și și-au fundamentat concluziile pe prevederile Codului fiscal (Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, Legea 227/2015).

Astfel se constată neîntemeiată susținerea petentei că tratamentul fiscal al operațiunilor nu a avut la bază doar legislația fiscală, fiind încălcate prevederile art. 14 alin. (3) din Legea 207/2015, având în vedere că temeiul de drept invocat în actul administrativ fiscal atacat, face trimitere doar la prevederile Codului fiscal (Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, Legea 227/2015).

Cu privire la sesizarea societății că prevederile Codului fiscal nu condiționează dreptul de deducere a TVA de faptul ca activitatea economică să fie una rentabilă și să genereze profit, se reține că aceasta este întemeiată, dar în speță, așa cum am arătat anterior, dreptul de deducere

nu a fost refuzat pe motiv de nerentabilitate ci pentru că petenta nu a dovedit că acest combustibil a fost necesar și a fost utilizat în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Astfel, invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE în Cauza C-285/10 nu este incidentă în speță, deoarece organele de control nu au contestat titlul oneros și nu au analizat prețul contractat și facturat de societatea verificată pentru serviciile prestate clienților săi, respectiv nu au reîntregit veniturile și nu au colectat TVA, analiza cheltuielilor pentru anumite contracte având scopul de a susține faptul că societatea a completat artificial foi de parcurs pentru a justifica achiziții de combustibil care exced necesarului pentru parcurgerea kilometrilor reali înscrși la bordul vehiculelor luate în comodat. Analiza realizată de către organele de control a avut scopul de a întări, împreună cu celelalte probe administrate, concluzia lor că societatea a completat foi de parcurs artificial.

Astfel, de exemplu organele constată că în perioada ianuarie-noiembrie 2014 societatea a facturat pentru clientul EF SRL servicii de pază în valoare de 3.105 lei și a înregistrat costuri de cel puțin 24.196 lei, din care cheltuieli de deplasare- combustibil în sumă de 21.264 lei și cheltuieli salariale aferente deplasărilor de 2.931 lei, acest client generând în anul 2014 o pierdere de cel puțin 21.091 lei. Această constatare, împreună cu celelalte aspecte sesizate de către organele de control cu privire la deplasările la EF SRL (deplasări zilnice, inclusiv duminica sau chiar de 2 ori pe zi doar pentru „informare”, în localitatea OS în care nu sunt situate obiective pentru care s-au încheiat contracte de pază, deplasări care continuă și după mutarea sediului SC EF SRL, kilometri decontați mai mulți decât kilometrii parcurși efectiv de autovehiculele pentru care s-au decontat cheltuielile cu combustibilul etc.) întăresc concluzia organelor de control că foile de parcurs, întocmite retroactiv, nu reflectă deplasările așa cum au fost real efectuate de către angajații societății, ci au fost întocmite astfel încât să fie justificat consumul de combustibil înregistrat de societate pe bază de bon fiscal.

Se reține că prin analiza efectuată organele de control nu au contestat prețul stabilit între SC X SRL și clienții săi, respectiv această analiză nu a atras nedeductibilitatea cheltuielilor și a TVA, ci au adus un argument în plus pentru neacceptarea la deducere a parte din cheltuielile deduse de aceasta (și a TVA aferentă) și referitor la care a susținut că sunt aferente contractelor de pază încheiate.

Deși prin contestație, societatea menționează că „ni se pare excesiv să se tragă concluzia că foile de parcurs au fost completate artificial... pentru simplul motiv că societățile comerciale respective și-au mutat sediul social în perioada de referință”, aceasta nu a prezentat nicio altă explicație pentru necesitatea efectuării deplasărilor în localitățile în care nu se regăsesc obiective pentru care să fi fost încheiate contracte de pază.

În concluzie, organul de soluționare reține că:

- **suma totală de X5 lei**, reprezentând cheltuieli cu combustibilul respinse la deducere, a fost stabilită prin scăderea din consumul total înregistrat de societate, a consumului aferent numărului de kilometri parcurși efectiv de autovehiculele în speță, conform datelor furnizate de RAR (pentru care s-a acordat drept de deducere 100% a cheltuielilor și a TVA), astfel că toate situațiile particulare prezentate de inspectorii fiscali au fost enunțate în susținerea modului de abordare și nu au influențat direct modul de calcul al obligațiilor fiscale suplimentare. Se mai reține că măsura pe care petenta o consideră îndreptățită în acest caz, de limitare la 50% a dreptului de deducere, ar fi presupus ca organele de control să se limiteze a constata că foile de parcurs nu au calitate de document justificativ și să ignore total informația transmisă de RAR, din care rezultă că a fost decontat combustibil pentru parcurgerea unor distanțe semnificativ mai mari decât kilometrii parcurși efectiv de autovehicule, ceea ce presupune că s-ar acorda drept de deducere în limita a 50% și pentru achizițiile de combustibil care nu pot fi atribuite autovehiculelor utilizate de societate.

În ceea ce privește forța probantă a informațiilor transmise de RAR, se reține că în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

art. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.

Astfel, în situația în care documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, prevederea legală nu constrânge la stabilirea absolută a creanțelor fiscale ci la o estimare rezonabilă folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori așa cum am arătat anterior, legea fiscală permite solicitarea de informații de la alte autorități publice, instituții publice și de interes public.

- referitor la cheltuielile cu consumul de combustibil în **sumă totală de X16 lei** [(X9 lei punctul b)+ X10 lei punctul c)] se reține că societate nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației, documente pentru justificarea consumului de combustibil, iar acesta nu poate fi atribuit mijloacelor de transport luate în comodat de societate.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia "Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;" urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de 12 lei și TVA în sumă de T10 lei.

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de 16 lei și la TVA în sumă de T9 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații suplimentare în sarcina societății în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, în perioada 2012-2014 societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile achiziții de benzină în sumă de X11 și TVA în sumă de T9 lei (19.106 litri) în baza unor bonuri fiscale care nu conțin elementele obligatorii prevăzute la art. 146 din Legea 571/2003 coroborate cu pct. 46 alin. 2 din HG 44/2004, respectiv 46 alin. 3 din HG 1/2016, în sensul că nu conțin denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului, iar începând cu luna martie 2013, codul fiscal al clientului înscris electronic.

Reprezentantul societății a precizat că acest combustibil a fost utilizat pentru producerea de curent pe bază de generatoare sau pentru încălzire, dar organele de control au constatat că

societatea nu are în patrimoniu astfel de echipamente de producere curent și de încălzire și nici nu a prezentat documente pentru deținere de astfel de echipamente și care să justifice modul de consumare a combustibilului destinat acestor echipamente.

Pentru aceste achizițiile de combustibil din perioada 2012-2014, în sumă de **X11 lei**, cu TVA aferentă în sumă de **T9 lei**, organele de control au constatat că societatea nu poate justifica consumul în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) și art. 145 alin. 2 lit a) din Legea 571/2003.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

art. 21 Cheltuieli

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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;

Astfel, dispozițiile Codului fiscal în vigoare în perioada în speță, prevăd că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. Totodată, potrivit prevederilor alin. (4) litera f) al art. 21, nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil 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.

Se reține că în conformitate cu legislația în vigoare, bonurile fiscale emise cu aparatele de marcat electronice fiscale în baza Ordonanței de urgență a Guvernului 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt documente care atesta efectuarea plății și se anexează la Registrul de casă.

Înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate pe bază de bon fiscal, se poate efectua în următoarele condiții:

- entitatea solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal, sau
- entitatea justifica cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal.

Se reține că, în speță, societatea nu a prezentat niciun document care să probeze că aceste cheltuielile cu achiziția de combustibil pe bază de bon fiscal au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că organele de control în mod legal au considerat că nu pot fi încadrate la cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil nefiind probată condiția prevăzută la art. 21 alin. (1) din Codul fiscal antecitat.

Organele de control nu au dat aplicare prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) și 145¹ alin. (1) din Legea 571/2003:

În vigoare până la 30.06.2012

„(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;

art 145^{^1} Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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:

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;”

În vigoare de la 01.07.2012

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

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

art. 145^{^1} 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;”

deoarece în speță, societatea însăși nu a atribuit aceste cheltuieli unor autovehicule, ci a precizat că sunt combustibili folosiți pentru încălzire și producere de curent pe bază de generatoare sau alte surse de combustibil, fără să probeze cu documente această susținere.

Se reține că din punctul de vedere al cheltuielilor, societatea nu a prezentat niciun document care să probeze că aceste cheltuielile cu combustibilul achiziționat pe bază de bon fiscal au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, astfel că respingerea dreptului de deducere nu a avut la bază constatările cu privire la forma bonurilor fiscale pentru achiziția de combustibil, cum în mod eronat susține contestatara.

Pe linie de TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și 146 alin. (1) lit. a), coroborate cu prevederile HG 44/2004 date în aplicare:

art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau 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. 155;

HG 44/2004 Normele de aplicare

pct. 46 (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 ștampe și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45¹.

Legea 571/2003 în vigoare de la 14 Martie 2013

art. 146 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să 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. 155, 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;

HG 44/2004 în vigoare de la 14.03.2013

pct. 46 (3) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile 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, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45.

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 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. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie justificată cu factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Se reține că până la data de 14.03.2013, pentru deducerea TVA la achiziția de carburanți auto pe bază de bon fiscal, aceste documente trebuiau să fie ștampilate și să se înscrie denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, iar prin HG 84/2013 de la 14.03.2013 s-a stabilit că taxa pe valoarea adăugată va putea fi dedusă și pe baza bonurilor fiscale care nu depășesc 100 euro cu TVA inclus, cu condiția ca pe aceste documente să fie imprimat, cu ajutorul casei de marcat, codul de TVA al beneficiarului. Totodată, pentru a deduce TVA pe baza bonurilor fiscale este necesar și ca acestea să conțină toate caracteristicile unei facturi simplificate, conform Codului fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/bon fiscal legal întocmit care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege, ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care

se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin sintagma „dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)”, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Referitor la susținerea petentei că „singura condiție pentru care organele de control nu au apreciat că avem drept de deducere a cheltuielilor și TVA aferentă este aceea că pe bonul fiscal nu era menționată denumirea societății și numărul de înmatriculare al mașinii” se constată lipsită de fundament, având în vedere faptul că în documentele emise cu prilejul inspecției fiscale organele de control precizează că „societatea nu are în patrimoniu echipamente de producere de curent și încălzire pe bază de generatoare sau alte surse pe bază de combustibil, și nici nu a prezentat documente pentru deținerea de astfel de echipamente, respectiv documente care să justifice modul de consumare a combustibilului destinat acestor echipamente generatoare de curent electric sau de căldură.”

Totodată, organele de control precizează că nu sunt deductibile cheltuielile și TVA înregistrate pe bază de bonuri fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice destinația și modul de consumare în folosul activității, astfel că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației susținerea societății că „nu s-a pus la îndoială condiția de fond a dreptului de deducere prevăzută de art. 145 alin. (2) din Legea 571/2003... și anume ca achizițiile de carburant să fie destinate operațiunilor taxabile ale societății.”

Organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat nici în susținerea contestației documente din care să rezulte destinația și modul de consum al combustibilului în valoare totală de X11 lei, pentru care a dedus TVA în sumă de T9 lei, deși în conformitate cu dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, „*art. 73 alin. 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*”.

Drept urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada în speță, precum și faptul că din argumentele invocate de contestară nu se poate reține o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 279, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de 16 lei și pentru suma de T9 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.**

3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de 17 lei și la TVA în sumă de T10 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere integrală a TVA și a cheltuielilor cu combustibilul, în condițiile în care nu a întocmit foi de parcurs care să justifice utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport în interesul activității economice.

3.a) Societatea a prezentat la control contract de comodat încheiat cu angajatul SM pentru darea în folosință a autovehiculului marca Dacia Break, nr. de înmatriculare CV02Z. Pentru acesta autovehicul, societatea a înregistrat în lunile ianuarie- februarie 2012 achiziții de combustibil în valoare de **X lei** și TVA aferentă în sumă de **X lei** dar nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației foi de parcurs prin care să justifice consumul în folosul activității desfășurate, și utilizarea autovehiculului exclusiv în interesul activității. Drept urmare, în urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de **X8 lei** și TVA în sumă de **T6 lei**, prin aplicarea procentului de 50% prevăzut de Codul fiscal.

În conformitate cu dispozițiile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, „*art. 73 alin. 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*”, iar în speță se reține că societatea nu a

prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document pentru justificarea utilizării autovehiculului exclusiv pentru prestarea serviciilor de pază și protecție.

3.b) Totodată, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că pentru autovehiculele cu nr. de înmatriculare CV12X, CV60X (în RIF pg. 17 pct. b) este înscris greșit CV62X), CV77X și CV88X, societatea nu a justificat utilizarea exclusivă pentru activitatea desfășurată. Astfel, se reține că prin foile de parcurs prezentate, societatea nu poate justifica, în anumite perioade, utilizarea în mod exclusiv a autovehiculelor în interesul activității economice, conform informațiilor transmise de RAR în perioadele respective acestea parcurgând un număr de 361.744 km, iar prin foile de parcurs au fost justificați doar un număr de 169.409 km.

Organele de control au stabilit valoarea cheltuielilor cu combustibilul deduse aferent celor 4 autovehicule în perioada verificată ca fiind în sumă de X lei (din care X7 lei în perioada 2012-2016 verificată pentru impozitul pe profit), cu TVA dedusă aferentă intervalului ianuarie 2012-aprilie 2017 în sumă de X lei. Deoarece s-a constatat că societatea nu a utilizat autovehiculului exclusiv în interesul activității desfășurate, în urma inspecției au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de **X6 lei** și TVA în sumă de **T5 lei**, prin aplicarea procentului de 50% prevăzut de Codul fiscal.

În contestația formulată, societatea nu contrazice sesizarea organelor de control că autovehiculele au parcurs în aceste perioade un număr de kilometri mai mare decât cel pentru care s-au întocmit documente centralizatoare tip foi de parcurs, dar învederează că pentru acestea a „dedus exact cheltuielile aferente kilometrilor evidențiați în foile de parcurs”, astfel că apreciază ca eronată măsura de limitare a deducerii.

Referitor la această sesizare a petentei, din documentele la dosar se reține că și în formularele centralizatoare tip foi de parcurs, prezentate de societate pentru justificarea consumului de combustibil în perioadele în care nr. de kilometri parcurși efectiv de autovehicule (conform informațiilor transmise de RAR) era mai mare decât cel pentru care s-au decontat cheltuieli cu carburantul, sunt sesizate aspecte care au condus la ideea că nici pentru kilometrii identificați în foile de parcurs prezentate societatea nu poate justifica utilizarea exclusivă pentru activitatea economică desfășurată de persoana juridică. Astfel:

- În cazul autovehiculului **CV12 X, CV60X și CV77X**, în perioada vizată în speță (sept. 2014- apr. 2017, febr. 2015-apr. 2017 , respectiv febr. 2016- apr. 2017), se constată că societatea decontează lunar un nr. de kilometri patrulare inter-oraș cu precizarea distanței zilnice și a distanței totale. Prin raportarea celor două valori se reține că se decontează kilometri patrulare inter-oraș pentru 30 zile lunar, indiferent de numărul de zile al lunii. Astfel, spre exemplu pentru luna februarie 2017, care a avut 28 zile se decontează kilometri patrulare inter-oraș pentru 30 zile iar pentru luna februarie 2016, care a avut 29 zile se decontează kilometri patrulare inter-oraș pentru 30 zile. Totodată se reține că astfel s-ar putea trage concluzia că fiecare șofer a lucrat zilnic, fără respectarea perioadelor legale de repaus, fapt care nu este în concordanță cu pontajele întocmite și care nu a fost susținut prin declarațiile date de șoferi în fața organelor de poliție. Astfel, se reține că nici consumul evidențiat în foile de parcurs prezentate în speță nu poate fi considerat ca fiind exclusiv pentru activitatea economică a persoanei juridice, în mod legal fiind aplicată limitarea de 50%;
- În cazul autovehiculului **CV88X**, în perioada vizată în speță (ian. 2012-febr. 2014), se constată că societatea decontează lunar un nr. de kilometri patrulare inter-oraș cu precizarea distanței zilnice și a distanței totale. Prin raportarea celor două valori se reține că se decontează kilometri patrulare inter-oraș pentru 30 zile lunar, indiferent de numărul de zile al lunii. Astfel, spre exemplu pentru luna februarie 2012, care a avut 29 zile se decontează kilometri patrulare inter-oraș pentru 30 zile iar pentru lunile februarie 2013 și 2014, care au avut 28 zile se decontează kilometri patrulare inter-oraș tot pentru 30 zile. Astfel s-ar putea trage concluzia că șoferul a lucrat zilnic, fără respectarea perioadelor legale de repaus, fapt care nu este în concordanță cu pontajele întocmite. Totodată pentru acest autovehicul sunt decontate curse la SC ET SRL în Zt, jud. Harghita, deși așa cum am arătat anterior clientul nu are sediul sau

punct de lucru în această localitate și nici vreun obiectiv pentru care să fi fost încheiat contract de pază (de exemplu 5 curse în luna nov. 2013, 5 în dec. 2013). Astfel, se reține că nici consumul evidențiat în foile de parcurs prezentate în speță nu poate fi considerat ca fiind exclusiv pentru activitatea economică a persoanei juridice, în mod legal fiind aplicată limitarea de 50%.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) și 145¹ alin. (1) din Legea 571/2003, coroborate cu Normele metodologice date în aplicarea lor, menținute de art. 25 alin. 3 lit. l) și art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, și în Normele metodologice date în aplicarea lor:

- art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003 forma în vigoare până la 30.06.2012

„(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;

- art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003, forma în vigoare de la 01.07.2012

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;

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 44 din 22/01/2004 s-a stabilit că:

Pct. 49². „În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

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

- art. 25 alin. 3 lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“art. 25 Cheltuieli

(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;”

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016 s-a stabilit că:

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

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

- art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare până la 30.06.2012

„art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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:

*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;*

- art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma în vigoare de la 01.07.2012

art 145¹ 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;”*

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 44/2004 s-a stabilit că:

pct. 45¹ alin. (4) „Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau

leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.

(5) ... În situația prevăzută la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este **obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.**

(8) **Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ 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. 145¹ 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.**

Prevederile art. 145¹ alin. (1) și ale normelor date în aplicarea sa, au fost preluate în Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, la art. 298 și în Normele date în aplicarea acestuia și aprobate prin HG 1/2016.

Se reține că în perioada verificată, pentru cheltuielile și TVA aferente achiziției combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a acestora **limitat la 50%** 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 sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat **exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege**, condiție care nu a fost probată ca fiind îndeplinită de către petentă.

Drept urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale în materie în vigoare în perioada în speță, conform prevederilor art. 279, alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru impozitul pe profit în sumă de 17 lei [(X8+X6)x16%] și pentru suma de T10 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar (T6+T5 lei).**

4) Referitor la impozitul pe profit în sumă de 18 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu amortizarea pentru mijlocul de transport Dacia Logan, care nu este în proprietatea societății, în condițiile în care prin contestație societatea aduce doar motivații de ordin procedural, iar acestea au fost constatate ca neîntemeiate prin prezenta decizie.

În fapt, în perioada cuprinsă între trim. I 2012 și trim. III 2013, societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de **X12 lei** (700 lei/lună) cu amortizarea unui autoturism Dacia Logan (nr. de înmatriculare CV25K) care nu este proprietatea societății.

Prin contestația depusă societatea se îndreaptă împotriva impozitului pe profit total stabilit prin Decizia de impunere F-X/21.11.2017, în sumă de 1 lei, din care suma de 18 lei corespunde cheltuielilor cu amortizarea autoturismului care nu face parte din patrimoniul societății (X12x 16% lei).

Cu privire la acest aspect societatea nu aduce motivații privind fondul cauzei, iar motivațiile aduse pentru aspectele de procedură, analizate la punctul III, A din prezenta decizie, au fost respinse ca neîntemeiate.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 3) lit. i) și ale art. 24 alin. 1) și 2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

“art. 21 Cheltuieli

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

art. 24 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 reglementărilor anterior enunțate, cheltuielile aferente amortizării sunt deductibile în limita prevăzută la art. 24. Totodată, conform prevederilor art. 24 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, un mijloc fix este amortizabil dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute de lege, între care condiția ca mijlocul fix să fie deținut în proprietatea contribuabilului.

În speță, se reține că autoturismul este în proprietatea unei persoane fizice și nu a societății verificate, astfel că, nefiind îndeplinită una dintre condițiile obligatorii impuse de legiuitor pentru deducerea amortizării mijlocului fix, respectiv aceea de a fi deținut în proprietatea contribuabilului, în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile de amortizare aferente acestuia în sumă totală de X12 lei.

Având în vedere cele precizate anterior, starea de fapt fiscală care rezultă din documentele analizate și prevederile legale aplicabile în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” și ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: „11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la impozitul pe profit în sumă de 18 lei.

5) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende în sumă totală de D lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina S.C. X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra bazei impozabile de calcul pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, după cum urmează:

5.a) Societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă achiziții și plăți în numerar în sumă totală de D2 lei (X4 lei baza impozabilă+ T4 lei TVA) pentru decontarea unor bonuri de achiziție de combustibili pentru justificarea cărora a prezentat foi de parcurs completate artificial, aspect

la care s-a făcut referire la capitolul III. punctul B, subpunctul 1.a) din prezenta decizie. Sumele plătite pentru achizițiile de carburant neatribuibile autovehiculelor utilizate de societate, care drept urmare nu au fost destinate desfășurării activității persoanei juridice și implicit nu au participat la realizarea de venituri impozabile, reprezintă din punct de vedere fiscal plăți în favoarea asociatului unic, acesta fiind și persoana cu răspundere pentru conducerea activității societății, inclusiv gestionarea disponibilităților bănești ale societății, motiv pentru care organele de control au asimilat suma de D2 lei cu o distribuire de dividende către asociatul unic.

5.b) Organele de control au constatat că în perioada 2012-2014, din valoarea totală a combustibilului înregistrată pe cheltuieli, de X lei, cu TVA aferentă de X lei, societatea repartizează combustibil în valoare de X9 lei și TVA aferentă în sumă de T7 lei pentru 29 de autovehicule pentru care nu au fost prezentate contracte de comodat și nici foi de parcurs.

În explicațiile scrise formulate de reprezentantul societății, acesta a declarat că cele 29 de numere de înmatriculare sunt greșeli de tehnoredactare, consumurile fiind alocate pentru aceleași 15 autovehicule (analizate la punctul a) fapt care conduce la concluzia că reprezintă consum aferent autovehiculelor la care s-a făcut referire anterior, pentru care nu s-au întocmit foi de parcurs, și care, la rândul lui excede kilometrilor reali parcurși de acestea, neputând fi atribuit acestora.

Deoarece petenta nu a putut proba cu documente legal întocmite necesitatea achizițiilor de combustibil înregistrate în baza bonurilor fiscale, organele de control au asimilat suma de D3 lei cu o distribuire de dividende către asociatul unic.

5.c) Din total achiziții de combustibil înregistrate de societate în perioada 2015- aprilie 2017, în sumă de X lei, cu TVA X lei, conform foilor de parcurs au fost repartizate pentru 15 autovehicule consumuri de combustibil în sumă de X lei, cu TVA X lei. În conformitate cu documentele la dosar, pentru diferența de X15 lei, cu TVA T8 lei, nu au fost prezentate nici la control și nici în susținerea contestației documente care să justifice utilizarea pentru activități cu drept de deducere. Astfel, organele de control au constatat că societatea a diminuat nejustificat soldul de disponibil numerar în casă cu suma totală de D4 lei cu scopul de a efectua plăți în numerar pentru achiziția de combustibil în baza bonurilor fiscale, aspect prezentat la capitolul III. punctul B, subpunctul 1.c) din prezenta decizie, motiv pentru care suma de D4 lei a fost asimilată cu o distribuire de dividende către asociați și s-a calculat impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice.

Date fiind constatările inspectorilor fiscali ca urmare a verificărilor efectuate, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, preluate la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, plățile aferente achizițiilor de combustibil justificate prin foi de parcurs completate artificial și plățile aferente achizițiilor de carburanți fără justificarea utilizării în scopul activității economice desfășurate și a modului de consum, au fost asimilate unor plăți în favoarea asociatului-împuternicit cu administrarea societății.

Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. 12 din Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 7, alin. 11 din Legea 227/2015, plățile efectuate în perioada ianuarie 2012- aprilie 2017 pentru aceste achiziții, în sumă totală de D1 lei (D2 lei+ D3 lei+ D4 lei) au fost asimilate dividendelor nete, fiind determinat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de D lei, prin aplicarea cotei de impozit în vigoare la data efectuării plăților.

În drept, organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, potrivit căroră:

"Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție

poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se reține că în speță, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea a diminuat disponibilul în numerar prin decontarea unor bonuri de combustibil, pentru achiziția de carburanți în cantități care exced necesarul pentru parcurgerea kilometrului efectiv rulați de autovehiculele luate în comodat, aspect la care s-a făcut referire la capitolul III. punctul B, subpunctul 1.a) din prezenta decizie.

Totodată societatea a efectuat plăți din disponibilul în numerar pentru achiziția de combustibil pe bază de bonuri fiscale, dar nu a prezentat la control niciun document pentru justificarea consumului în scopul activității economice desfășurate, iar acesta nu poate fi atribuit autovehiculelor luate în comodat de societate.

În drept, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 și 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 7 pct. 11 și 97 alin. (7) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016:

Legea 571/2003

art. 7
(1) *În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

[...]

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

art. 67- *Reținerea impozitului din veniturile din investiții*

(1) *Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.*

Legea 227/2015

Art. 7 *Definiții ale termenilor comuni*

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

- a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;
- b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;
- c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- (i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;
- (ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. Obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul veniturile din dividende este a persoanei juridice.

Se reține că așa cum sesizează și petenta, prevederile Legii 227/2015 privind Codul fiscal nu mai conțin paragraful în care se precizează explicit că se consideră dividend din punct de vedere fiscal „suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”, dar definiția dată la art. 7 noțiunii de dividend, „o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”, este suficientă și atotcuprinzătoare, astfel că legiuitorul a considerat ca fiind necesară doar delimitarea explicită a excepțiilor. Conform prevederii legale, încadrarea sumelor la dividende nu este condiționată de modalitățile prin care sunt distribuite sumele de bani, sau de respectarea sau nu a procedurii de distribuire și a celorlalte prevederi legale care guvernează procedura de repartizare a rezultatului fiscal pozitiv al unei persoane juridice, trebuind a fi îndeplinită doar condiția ca suma de bani/bunurile/

serviciile să fie distribuite unui participant ca urmare a deținerii de titluri de participare la acea persoană juridică.

Referitor la expresia organelor de control „indiferent cine a beneficiat ulterior de bunurile sau serviciile plătite din contul societății”, în mod eronat a fost interpretată de petentă în sensul că excede interesului personal al participantului la persoana juridică, aceasta trebuind a fi interpretată că indiferent cine a utilizat aceste sume/bunuri, acestea acoperă în principal o nevoie a asociatului unic, terții neavând putere de decizie asupra modului în care sunt utilizate resursele societății. De altfel, conform documentelor la dosar, deși nu deține funcția de administrator al societății, se constată că persoana care distribuia numerarul pentru achiziția de combustibil era dl BD, care înmâna personalului angajat și salariile, asociatul unic al societății și persoană identificată ca fiind persoana responsabilă cu conducerea societății.

Se reține ca neîntemeiată susținerea petentei că prin încadrarea la nedeductibile a cheltuielilor la determinarea impozitului pe profit și apoi prin impozitarea sumelor ca dividende, organele de control au realizat o dublă impozitare, în fapt trebuind a fi subliniat că impozitul pe profit este o obligație a persoanei juridice iar impozitul pe dividende este o obligație a persoanei fizice care a beneficiat de acestea, societatea având conform legii, doar datoria de a reține la sursă acest impozit. Se constată că petenta confundă obligațiile societății cu obligațiile persoanei fizice care obține venituri din dividende.

Astfel, pentru profitul obținut societatea este obligată să calculeze și să vireze la bugetul de stat impozit pe profit în cota de 16% prevăzută la art. 17 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, menținută la art. 17 din Legea 227/2015, conform căruia:

„art. 17 Cotele de impozitare

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

De asemenea, la calculul profitului impozabil petenta trebuia să facă aplicarea art. 19 din Legea 571/2003, menținute la art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015, conform căruia:

„art. 19 Reguli generale

(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.”

Profitul impozabil astfel calculat, diminuat cu impozitul pe profit aferent, reprezintă rezultatul net al exercițiului financiar al societății și poate fi utilizat pentru acoperirea pierderilor anterioare, pentru constituirea de rezerve, poate fi distribuit sub formă de dividende etc.

În cazul în care se decide distribuirea sub formă de dividende a profitului, persoana fizică beneficiară va primi suma rămasă după reținerea impozitului de 16% prevăzut la art. 67 sau 5% prevăzut la art. 97 citate anterior, societatea fiind responsabilă cu calculul, reținerea și virarea acestui impozit la bugetul de stat.

Se reține deci, că este vorba de două impozite diferite, care nu se exclud unul pe celălalt, impozitul pe profit fiind o obligație de plată a societății comerciale iar impozitul pe veniturile din dividende fiind o obligație a beneficiarului de venituri, societatea având doar rolul de a îndeplini formalitățile privind reținerea, declararea și plata acestuia.

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera aceste sume de bani ca fiind utilizate în scopul personal al asociațului societății, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, condiție care așa cum rezultă din cele enunțate anterior, nu este îndeplinită.

Astfel, se constată că petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să reiasă că sumele ridicate din casierie au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a petentei, în mod corect s-a considerat că operațiunile efectuate de petentă, reprezentau în fapt distribuiri către asociatul unic al petentei.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ***urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de D lei.***

6) Referitor la contestațiile formulată împotriva ordinii impunerii/stingerii plăților efectuate, respectiv împotriva individualizării scadenței de 05.02.2018 în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017

Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin Serviciul soluționare contestații, are competența materială de a soluționa aceste capete de cerere.

În fapt, prin adresele înregistrate la A.J.F.P. X sub nr. 4866/02.02.2018 și nr. 5592/08.02.2017 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 5639/20.02.2018, respectiv 5176/15.02.2018, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva impunerii/stingerii plăților efectuate și împotriva individualizării scadenței de 05.02.2018 în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017.

Referitor la ordinea impunerii/stingerii plăților efectuate, petenta precizează că în data de 23.01.2018 a efectuat plata sumei totale de 24.902 lei, din care 14.841 lei în contul TVA lunară datorată în conformitate cu declarația nr. 132686893/23.01.2018 cu scadența în 25.01.2018, 6.220 lei impozit pe veniturile din salarii în conformitate cu declarația nr. 132667404/23.01.2018 cu scadența în 25.01.2018 și 3.841 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor conform declarației nr. 132686405/23.01.2018 cu scadența în 25.01.2018.

Societatea contestă faptul că organul fiscal a efectuat stingerea obligațiilor fiscale a căror scadență nu intervenise (fiind stinse debite stabilite prin decizia de impunere nr. F-X/21.11.2017) și consideră că organul fiscal avea obligația de a înregistra și stinge plățile în cauză cu acele creanțe pe care ea le-a indicat că urmărește să le stingă, conform prevederilor art. 165 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data depunerii contestației:

„art. 272 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva titlurilor de creanță prevăzute expres și limitativ de lege respectiv a deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin urmare, având în vedere că petenta contestă ordinea impunerii/stingerii plăților efectuate, respectiv individualizarea scadenței în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017, se reține că **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestațiilor formulate pentru aceste capete de cerere**, acestea intrând în competența organului fiscal cu atribuții de administrare a creanțelor fiscale care întocmește Fișa sintetică pe plătitor, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, potrivit pct. 5.1 și pct. 5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

(...)

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru aceste capete de cerere, contestațiile vor fi transmise spre soluționare AJFP X- Serviciul de Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, în calitate de organ competent cu administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat și cu organizarea evidenței creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/21.11.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/21.11.2017 de A.J.F.P. X, cu privire la **suma totală de X lei**, din care:

- I lei impozit pe profit;
- T lei TVA;
- D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2. Transmitea spre competență soluționare, către AJFP X- Serviciul de Evidență pe Plătitor Persoane Juridice, a contestațiilor referitoare la ordinea impunerii/stingerii plăților efectuate, respectiv individualizarea scadenței de 05.02.2018 în fișa sintetică a plătitorului, pentru debitele aferente deciziei de impunere nr. F-X/21.11.2017.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.