



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de **.X.**, **CUI x**, reprezentată legal de Administrator x și convențional de x cu sediul procedural la x, situat în x.

Obiectul contestației remisă prin poștă la data de x, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie Decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x. comunicată sub semnătură la data de x, prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare **în sumă totală de x lei** reprezentând TVA în sumă de x lei, impozit profit în sumă de x lei și impozit dividende în sumă de x lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au efectuat verificarea societății pentru perioada

01.01.2010-31.01.2013 pentru impozitul pe profit, respectiv perioada 01.01.2010-31.12.2015 pentru TVA și impozit pe dividende.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, organul fiscal a emis Decizia de impunere nr.F-IF x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-au stabilit **obligații suplimentare în sumă de x lei** astfel:

- impozit profit în sumă de x lei;
- TVA în sumă de x lei;
- impozit dividende în sumă de x lei.

II. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-IF x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. x, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, **.X.** solicită "în urma reverificării acestor doua acte administrativ-fiscale să dispuneți emiterea unei Decizii prin care să constatați netemeinicia acestora și implicit anularea".

În susținerea contestației sunt invocate următoarele aspecte:

"- din întregul act constat, inspectorii fiscali au considerat și totodată au dispus constituirea sumelor respective cu caracter de debit modul în care a fost dedusă cheltuiala cu combustibilul și piese de schimb auto, cheltuiala cu deplasările precum și decontul acestora. În susținerea acestor informații, inspectorii fiscali au invocat o serie de acte normative aplicabile institutiilor publice";

" - în al doilea rând, consumul combustibilului și a piselor de schimb auto a fost efectuat în stânsă legătură cu obiectul de activitate al societății, în cazul în care s-ar fi constatat un consum exagerat de combustibil sau piese auto ce nu corespund cu autoturismul cel folosim în desfășurarea activității comercial, inspectorii fiscali ar trebui să considere cheltuială nedeductibilă doar 50% din sumele înregistrate în contabilitate";

"- un al treilea punct de vedere referitor la constatarea unor cheltuieli ca fiind nedeductibile sunt și deplasările în interesul societății precum și avansurile spre decontare ce au fost considerate de către reprezentanții instituției dumneavoastră ca fiind dividende. Apreciem că, atât timp cât aceste deplasări și cheltuieli efectuate pentru desfășurarea obiectului de activitate al societății corespund întrutotul cu veniturile avute de către societate, reflectându-se în cifra de afaceri a acesteia și implicit în obligațiile către bugetul de stat corect constituite și virate în termenul prevăzut de lege"

"- un ultim aspect ce conduce la lipsa de transparență și corectitudine a actelor contestate este dat de faptul că agenții fiscali nu au luat în calcul faptul că societatea este înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari, existând în acest sens emisă Decizia privind înregistrarea/Respingerea înregistrării în Registrul Operatorilor Intracomunitari nr.261622 din data de 30.07.2010 prin care este aprobată această cerere."

III. Luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile societății și prevederile legale în vigoare se rețin următoarele:

3.1 Referitor la impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar de Serviciul Inspecție Fiscală, în suma totală de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anii 2010-2013, este datorat de către societate, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea

În fapt, organele de inspecție fiscală, ca urmare a verificării documentelor justificative au constatat pentru perioada 01.01.2010-31.01.2013 o diferență de bază impozabilă în sumă de x lei, astfel:

Cheltuieli nedeductibile	Suma
- piese de schimb aferente vehicul utilizat de societate	x lei
- combustibil aferent vehicul utilizat de societate	x lei
- amenzi și penalități	x lei
- protocol cont "623"	x lei
- cheltuieli cu tva din cont "635"	x lei
- cheltuieli cu deplasări fără documente legale	x lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit dublat de societate în decl. "101"	(x lei)
TOTAL	x lei

Diferenței de bază impozabilă în sumă de x lei îi corespunde un impozit pe profit în sumă de x lei din care se scade impozitul în sumă de x lei declarat în plus ca impozit minim la perioada 01.01.2010-30.09.2010, rezultând ca diferență de impozit pe profit suma de x lei.

Detalierea pe ani a diferențelor constatate se prezintă astfel:

Anul 2010: o diferență de impozit pe profit în sumă x lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții în sumă de x lei, din care a fost scăzută suma de x lei declarat în plus ca impozit minim la perioada 01.01.2010-30.09.2010, rezultând ca **diferență de impozit pe profit pentru anul 2010 suma de x lei:**

- x lei cheltuieli cu piese de schimb aferente autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice;
- x lei cheltuieli cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice;
- x lei cheltuieli amenzi și penalități;
- x lei cheltuieli protocol efectuate în scopul personal al asociatului unic;
- x lei cheltuieli TVA aferentă bunurilor acordate sub formă de avantaje;
- x lei cheltuieli deplasare intern/extern fără documente justificative.

Anul 2011: o diferență de impozit pe profit în sumă x lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții în sumă de x lei:

- x lei cheltuieli cu piese de schimb aferente autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice;
- x lei cheltuieli cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice;
- x lei cheltuieli deplasare intern/extern fără documente justificative.

Anul 2012: o diferență de impozit pe profit în sumă x lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții în sumă de x lei:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice ;
- x lei cheltuieli deplasare intern/extern fără documente justificative.
- (x lei) cheltuieli cu impozitul pe profit dublat de societate în declarația 101

Ianuarie 2013: o diferență de impozit pe profit în sumă x lei ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții în sumă de x lei:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice;
- x lei cheltuieli deplasare intern/extern fără documente justificative.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea consideră că modul de calcul și aplicarea dispozițiilor legale în materie fiscală sunt greșit interpretate având în vedere următoarele aspecte:

- achiziția combustibilului și a pieselor de schimb auto a fost efectuată în strânsă legătură cu obiectul de activitate al societății, în cazul în care s-ar fi constatat un consum "exagerat de combustibil" sau piese auto ce nu corespund cu autoturismul folosit de societate în desfășurarea activității, inspectorii fiscali ar fi trebuit să considere

cheltuială nedeductibilă doar 50% din sumele înregistrate în contabilitate;

- constatarea cheltuielilor cu deplasările ca fiind nedeductibile, atâta timp cât deplasările cât și cheltuielile sunt efectuate pentru desfășurarea obiectului de activitate al societății

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legate de folosința autovehiculului sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, în vigoare în perioada 01.01.2010- 31.12.2010:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

t) în perioada 1 mai 2009-31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

- art.21 alin.4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 117/2010, în vigoare în perioada 01.01.2011- 31.12.2011:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

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

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

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

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

- art.21 alin.4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 13 din O.U.G. nr. 125/2011, în vigoare în perioada 01.01.2012- 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;

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

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

- art.21 alin.4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare începând cu data de 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;

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;

Punere în aplicare prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal din 22/01/2004 :

49[^]2. 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 foi de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

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

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a acestora , după cum urmează :

- în perioada 01.01.2010- 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;
- în perioada 01.01.2012- 30.06.2012 **limitat la 50%** 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 sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;
- începând cu 01.07.2012 **limitat la 50%** dreptul de deducere a 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 si nelimitat în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și** în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere starea de fapt constată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, prevederile legale menționate anterior și faptul că petenta nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor legate de folosința autovehiculului, organul fiscal, în mod corect, a considerat nedeductibile integral cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente anilor 2010 și 2011 și nedeductibile în cotă de 50% cheltuielile cu combustibilul aferente perioadei ianuarie 2012 – ianuarie 2013.

În ceea ce privește celelalte cheltuieli pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere au fost aplicate următoarele prevederi legale:

- art.21 alin.4 lit. b), d), e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;

[...]

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

Punere în aplicare prin Normă metodologică Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal din 22/01/2004 :

43. Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

d) cheltuielile reprezentând diferența dintre prețul de piață și prețul de cumpărare preferențial, în cazul tranzacțiilor cu acțiuni efectuate în cadrul sistemului stock

options plan, precum și cheltuielile cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii acordate salariaților;

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.

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;”

- art.17 din HG nr.518/10.07.1995 actualizată privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar:

“Art. 17. - (1) Se recomandă agenților economici, alții decât cei prevăzuți la art. 16 alin. (1), precum și fundațiilor, asociațiilor și altora asemenea, să aplice în mod corespunzător prevederile prezentei hotărâri.

(2) În situația în care persoanele juridice prevăzute la alin. (1) acordă drepturi superioare, cheltuielile efectuate cu această destinație, care se au în vedere la calcularea profitului impozabil, nu pot depăși pe cele convenite personalului respectiv, în limitele și în condițiile stabilite prin prezenta hotărâre. “

coroborat cu prevederile art.21 alin.3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”

În plus, în Legea contabilității nr. 82/1991 se regăsesc următoarele prevederi:

“Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

În Anexa 1, lit.A) din OMFP NR.3512/2008 privind documentele financiar – contabile se regăsesc următoarele prevederi cu privire la documentele justificative ce stau la baza înregistrărilor în contabilitate:

“A. Norme generale

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

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;

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

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

[...]

6. În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la factură). “

În Anexa 2 la OMFP 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, se menționează care sunt documentele justificative de înregistrare în contabilitate pentru cheltuielile aferente deplasărilor interne/externe:

“ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

[...]

DECONT DE CHELTUIELI (pentru deplasări externe - Cod 14-5-5)

1. Servește ca:

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.

[...]”

În conformitate cu prevederile legale ante-citate, se reține faptul că, toate cheltuielile înregistrate în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ, iar în cazul cheltuielilor de deplasare justificarea acestora de face pe baza Ordinilor de deplasare și a Deconturilor de cheltuieli, completate cu toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, la care să fie atașate facturile de cazare, transport, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat aceste cheltuieli de deplasare în baza unor referate pe care au fost menționate diurna externă/internă, cheltuielile cu cazarea, etc, referate care nu pot ține locul documentelor justificative prevăzute de legislația în vigoare.

Mai mult, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății legată de faptul că inspectorii fiscali au invocat o serie de acte normative aplicabile instituțiilor publice și nu societăților comerciale, atâta timp cât societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor de deplasare în contul 625 "Cheltuieli cu deplasările", documente justificative prevăzute de OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile, ordin aplicabil societăților comerciale.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin.(1) lit c) și lit.d) și art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

"ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]"

"ART. 276 Soluționarea contestației

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

Având în vedere prevederile legale, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei.

3.2 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar de Serviciul Inspecție Fiscală, în sumă totală de x lei reprezentând TVA

stabilită suplimentar pentru anii 2010-2015, este datorat de către societate, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

În fapt, organele de inspecție fiscală, ca urmare a verificării documentelor justificative au constatat pentru perioada 01.01.2010-31.12.2015 **o diferență de TVA în sumă de x lei**, astfel:

Anul 2010: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei cheltuieli cu piese de schimb aferente autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA dedusă în sumă de x lei;
- x lei cheltuieli cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA dedusă în sumă de x lei ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA dedusă în sumă de x lei.

Anul 2011: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei cheltuieli cu piese de schimb aferente autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA dedusă în sumă de x lei;
- x lei cheltuieli cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA dedusă în sumă de x lei ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA aferentă în sumă de x lei.

Anul 2012: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA aferent în sumă de x lei.

Anul 2013: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x lei ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA aferentă în sumă de x lei.

Anul 2014: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x lei ;
- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu piese de schimb aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x lei ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA aferentă în sumă de x lei.

Anul 2015: o diferență de TVA în sumă **x lei** ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru următoarele achiziții:

- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x lei ;
- x lei reprezentând 50% din cheltuielile cu piese de schimb aferent autovehiculului pentru care societatea nu a putut face dovada utilizării în scopul activității economice, TVA aferentă în sumă de x lei ;
- x lei cheltuieli cu energia și apa pentru care societatea nu avea o factură emisă pe numele societății, TVA aferentă în sumă de x lei.

În drept, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legate de folosința autovehiculului sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin punctul 10. din Ordonanță de urgență nr. 34/2009 începând cu 01.05.2009, în vigoare în perioada 01.01.2010- 31.12.2010:

“Art 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

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

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

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

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.”

- art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus punctul 72. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011:

„Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

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

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

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

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

Partea introductivă a alin. (1) al art. 145¹ a fost modificat de pct. 57 al art. I din OUG nr. 125 din 27 decembrie 2011 publicat în M.O. nr. 938 din 30 decembrie 2011, în vigoare din data de 01.01.2012, astfel:

“Art. 145¹. - (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;

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

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

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

Art. 145¹ a fost modificat de pct. 15 al art. I din OUG nr. 24 din 6 iunie 2012, începând cu 01.07.2012:

“Art. 145¹. - (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.

Punere în aplicare prin Normă metodologică Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal din 22/01/2004 :

(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției

intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-1471 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului necesar funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează :

- în perioada 01.01.2010 - 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul oferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege;**

- în perioada 01.01.2012- 30.06.2012 **limitat la 50%** 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 sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege;**

- începând cu 01.07.2012 **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul oferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Potrivit prevederilor art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„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;”

Litera a) a aliniatului (1) a fost modificată prin punctul 21 din Ordonanța nr. 15/2012 începând cu 01.01.2013:

“ 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 obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; “

Litera a) a aliniatului (1) a fost modificată prin punctul 4 din Ordonanța de urgență nr. 111/2013 începând cu 01.01.2014:

“ 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; “

Ținând cont de prevederile legale sus - citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă operațiunile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea revenindu-i persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și efectuându-se pe baza exemplarului original al facturii, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5).

Astfel, potrivit prevederilor art.155 alin.5) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;”

Art. 155. - a fost modificat prin punctul 29 din Ordonanța [nr. 15/2012](#) începând cu 01.01.2013:

“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;”

Ca urmare, unul din elementele minimale ce trebuie înscris în factura de achiziție în vederea justificării operațiunii este “numele beneficiarului”. Se reține că facturile de energie și gaze ale scoietății au înscris la denumirea cumpărătorului numele unei persoane fizice, legea fiscală nepermițând deducerea taxei pe valoarea adăugată în acest caz.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin.(1) lit c) și lit.d) și art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevăd următoarele:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”

“ART. 276 Soluționarea contestației

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

Având în vedere starea de fapt constată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, prevederile legale menționate anterior și faptul că petenta nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea TVA-ului aferent cheltuielilor legate de folosința autovehiculului, organul fiscal, în mod corect:

- nu a acordat drept de deducere integral pentru TVA-ul aferent cheltuielilor cu combustibilul și piesele de schimb aferente anilor 2010 și 2011;
- nu a acordat drept de deducere în cotă de 50% pentru TVA-ul aferent cheltuielilor cu combustibilul aferente perioadei ianuarie 2012 – decembrie 2015;
- nu a acordat drept de deducere pentru facturile de energie și gaze emise pe numele persoanei fizice.

Față de cele prezentate și în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. cu privire la TVA stabilit suplimentar în sumă de x lei.

3.3 Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar de Serviciul Inspecție Fiscală, în suma totală de x lei reprezentând impozit pe dividende, este datorat de către societate, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să combată constatarile organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că suma de x lei aflată în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie", a fost ridicată din caseria societății fiind folosită de administratorul societății neputându-se justifica cu documente utilizarea ei în scopul desfășurării activității.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat această sumă ca fiind ridicată în favoarea administratorului și au tratat-o fiscal drept dividend impozitând-o cu o cotă de 16%.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art.7 din Codul Fiscal, punctul 12. - modificat prin punctul 2 din Ordonanța de urgență nr.109/2009 începând cu 01.01.2010:

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, alin. (1) din Codul Fiscal, modificat prin punctul 60 din Ordonanța de urgență nr. 109/2009 începând cu 01.01.2010:

“Art. 67. - (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. “

Conform prevederilor legale, orice sume plătite de către societate în favoarea unui participant la persoana juridică, în folosul personal al acestuia sunt considerate dividende și se impozitează cu 16%.

Constatările organelor de inspecție fiscală sunt întărite de faptul că în Nota explicativă dată în timpul controlului, administratorul societății – dna. x, face mențiunea că sumele respective nu există faptic, fiind o lipsă de documentare în ceea ce privește procedura legală privind justificarea sau depunerea la caserie a acestor sume.

Având în vedere actele normative menționate mai sus și faptul că în perioada 01.01.2010-31.12.2005, administratorul societății a retras numerar din caserie în sumă de x lei, fără a depune documente justificative care să ateste că sumele respective au fost folosite în scopul desfășurării activității, acestea se consideră ca ridicate în folosul personal al acestuia, organul de control

considerându-le dividende, drept pentru care s-a calculat impozit pe dividende în cuantum de x lei.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 alin.(1) lit c) și lit.d) și art.276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”

“ART. 276 Soluționarea contestației

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

Față de cele prezentate și în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. cu privire la impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de x lei.

Referitor la ultimul aspect din constatație, precum că agenții fiscali nu au luat în calcul faptul că societatea este înscrisă în Registrul Operatorilor Intracomunitari, acesta nu are nicio relevanță în constatările fiscale cuprinse în Raportul de Inspecție Fiscală nr. x nefiind motivul de fapt care a dus la sumele stabilite suplimentar.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.7 alin.(1) pct.12, art.21 alin.3 lit. b), art.21 alin.4 lit. b), d), e), t), art.67 alin. (1), art.145 alin.(2) lit.a), art. 145¹, art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.5) lit.f) (art. 155 alin.(19) în vigoare din 01.01.13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare , pct. 43, 49² din Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal din 22/01/2004, art.17 din HG nr.518/10.07.1995 actualizată privind unele drepturi și obligații ale personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, Anexa 1 lit.A), Anexa 2 din OMFP NR.3512/2008 privind documentele financiar – contabile, art. 269 alin.(1), art.276 alin.(1), art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, se

DECIDE:

Respinge contestația formulată de **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr.x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x **pentru impozit pe profit în sumă de x lei, TVA în sumă de x lei și impozit pe dividende în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov sau la Tribunalul Municipiului București.