

D E C I Z I A nr.1279/147/30.03.2016

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL Hunedoara**, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../20.01.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../14.01.2016 de către AJFP Hunedoara - Inspecție fiscală asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și cod de înregistrare fiscală ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.09.2015 emise de AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea parțială a actelor atacate.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.09.2015, se rețin următoarele:

În drept, OG nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.85 “(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin.(4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 “(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;
- b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

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

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

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

De altfel, la art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres ca obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

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

Potrivit prevederilor pct.5.4. din Ordinul președintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

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

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.09.2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.09.2015.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara, Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015, respectiv data de 01.10.2015 (potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei) și în raport de data înregistrării la AJFP Hunedoara, respectiv data de 27.10.2015, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila agentului economic, așa după cum prevede art.206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea în parte a deciziei de impunere, în privința obligațiilor fiscale suplimentare de plată reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar și obligații accesorii
- ... lei - TVA stabilită suplimentar
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei

În perioada verificată 01.01.2012 - 31.12.2014, societatea a desfășurat activitate de cumpărare-vânzare autoturisme, astfel:

- în luna ianuarie 2012 se achiziționează un autovehicul, la prețul total de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei (valoarea fără TVA ... lei). Acest autovehicul se vinde în luna mai 2012, la un preț total de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei (valoarea fără TVA ... lei).
- în luna decembrie 2011 se achiziționează un autovehicul , la prețul total de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei (valoarea fără TVA ... lei). Acest

autovehicul se vinde în luna noiembrie 2012, la un preț total de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei (valoarea fără TVA ... lei).

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în anul 2012, în cazul celor două tranzacții, societatea a diminuat baza de impunere a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentând suma diferențelor de preț, fără TVA, între prețul de cumpărare și cel de vânzare, aferent căreia s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Consideră neîntemeiată această concluzie a organelor de inspecție fiscală, pentru următoarele considerente:

Actul normativ care reglementează comercializarea produselor și serviciilor de piață, indiferent de natura acestora, este OG nr.99/2000 cu modificările și completările ulterioare.

La art.17 din Ordonanță de prevede: “Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art.16 lit.a)-c), e)-i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”.

Totodată, petentul menționează că tranzacțiile respective se încadrează la art.16 lit.f) din același act normativ care prevede: “Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege: (...) f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute”.

În această ipoteză de lucru se încadrează și starea de fapt constatată de organele fiscale la societate, în speța diferențele de timp fiind de 5 și respectiv 10 luni.

Prețul de vânzare trebuie să reflecte prețul pieței pentru astfel de produse așa cum este acesta definit la art.7 pct.26 din Codul fiscal: “preț de piață - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”.

În cuprinsul Codului fiscal nu există o prevedere expresă conform căreia vânzarea sub costurile de achiziție/de producție implică o cheltuială nedeductibilă fiscal, iar organele de inspecție nu fac referire la art.11 din Codul fiscal, adică nu neagă faptul că aceste tranzacții au avut loc în condiții de piață liberă.

Din punct de vedere fiscal, organele de inspecție fiscală consideră nedeductibilă cheltuiala în sumă de ... lei, reprezentând totalul diferențelor de preț aferent celor două tranzacții, invocând numai prevederile art.21 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În realitate, dacă sunt respectate condițiile impuse de OG nr.99/2000 și prețul de vânzare este unul corect (chiar dacă este mai mic decât prețul de achiziție), atunci diferența în minus nu poate fi considerată cheltuială nedeductibilă, deoarece cheltuiala cu marfa vândută este efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile.

În textul legal invocat de organele de inspecție nu se face referire la mărimea cheltuielilor în raport cu mărimea veniturilor impozabile obținute și în legislația fiscală nu este prevăzut expres că, în situația vânzării unor mărfuri sub prețul de achiziție, cheltuiala este nedeductibilă.

Codul fiscal nu menționează restricții în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor ce provin din vânzarea sub cost, cât timp vânzarea în sine conduce la obținerea unor venituri impozabile. Cheltuielile reprezentând costul mărfurilor sunt aferente unor venituri impozabile, obținute din vânzarea acestora, indiferent de mărimea lor.

Astfel, în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile se încadrează cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, fără a se condiționa mărimea acestora în raport cu veniturile obținute.

Concluzionând, petentul solicită înlăturarea constatării privind stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent acestor operațiuni, având în vedere că nu există un temei de drept concret care să justifice și să susțină o astfel de impunere.

Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei

În perioada verificată 01.01.2012-31.05.2015, s-a diminuat baza de impunere pentru perioada verificată, cu suma de ... lei, aferentă diferenței dintre cuantumul TVA deductibilă și TVA colectată aferentă operațiunilor de comercializare mașini sub prețul de achiziție.

La art.128 din Codul fiscal sunt enumerate situațiile care reprezintă livrare de bunuri sau care sunt asimilate livrării de bunuri și care conduc la colectarea de TVA. Printre acestea nu se regăsește situația vânzării unor mărfuri sub prețul de achiziție.

De asemenea, la art.137 alin.(1) litera a) din Cod fiscal se stipulează: “Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul legal citat rezultă că în baza de impozitare a TVA se cuprind elementele care constituie contrapartida obținută, în speța - venitul obținut prin vânzare, fără a se ține cont de cheltuiala aferentă.

Potentul consideră ca inadecvată invocarea ca temei legal, de către organele de inspecție fiscală, a prevederilor art.134, acestea fiind neaplicabile speței.

În același timp, art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, potrivit căruia “orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”, face posibilă deducerea TVA pentru achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu face referire la cuantumul

acestei taxe, în sensul în care ea trebuie să fie mai mică decât cuantumul taxei aferente operațiunilor taxabile.

Din punctul de vedere al implicațiilor fiscale la nivelul taxei pe valoarea adăugată, TVA dedusă inițial nu se ajustează, chiar dacă TVA colectată la vânzarea ulterioară este mai mică decât cea dedusă inițial la aprovizionare, deoarece conform prevederilor de la Titlul VI Cap.10 Cod fiscal, exercitarea dreptului de deducere este legată de realizarea de operațiuni taxabile, fără a face trimiteri la prețul practicat ulterior (în raport de cel inițial de achiziție).

În susținerea celor menționate, petentul invocă și jurisprudența CJUE, în cauza C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA și Hotărârea Curții de Justiție Europene emisă în cauza C-412/03 Hotel Scandic;

Concluzionând, petentul solicită înlăturarea constatării privind stabilirea TVA suplimentară în sumă de ... lei.

În ce privește creanțele accesorii impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, stabilite suplimentar

Potentul arată că o dată înlăturată obligația de plată a debitului principal pentru motivele mai sus arătate, se impune, conform principiului “situația accesoriilor urmează soarta principalului” și înlăturarea obligației de plată a creanțelor accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../18.09.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale AJFP Hunedoara, Activitatea de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit

Urmare inspecției fiscale, s-au constatat următoarele deficiențe:

În perioada supusă inspecției fiscale, societatea a achiziționat marfuri constând în mijloace de transport, cauciucuri, explozibil, s.a.

Analizând prin sondaj documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, s-a constatat că există situații în care mărfurile sunt vândute sub prețul de achiziție.

Conform Situației privind achizițiile și vânzările de mărfuri, pusă la dispoziție de societate s-a constatat că:

1) În luna ianuarie 2012, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 “Mărfuri” un autovehicul, în baza facturii nr.../24.01.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de SC Y SRL.

În luna mai 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../07.05.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

La data de 31.05.2012, societatea a înregistrat în contul 607 “Cheltuieli privind mărfurile” (cheltuială deductibilă) suma de ... lei, respectiv valoarea de achiziție (fără TVA).

S-a constatat astfel că autovehiculul, a fost vândut sub prețul de achiziție, diferență dintre prețul de achiziție și cel de vânzare (fără TVA) fiind de ... lei.

2) În luna decembrie 2011, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr.../02.12.2011 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de SC Z SRL.

În luna noiembrie 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../12.11.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

La data de 30.11.2012, societatea a înregistrat în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" (cheltuială deductibilă) suma de ... lei, respectiv valoarea de achiziție (fără TVA).

S-a constatat astfel că autovehiculul a fost vândut sub prețul de achiziție, diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare (fără TVA) fiind de ... lei.

Conform art.21 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "(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".

Având în vedere cele reținute, s-a constatat diminuarea bazei de impunere a impozitului pe profit aferentă anului 2012 cu suma de ... lei, aferent căreia s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

De asemenea, s-au identificat neconcordanțe între sumele înscrise în Registrul de evidență fiscală, comparativ cu sumele declarate prin Declarația anuală privind impozitul pe profit, întocmite pentru anul fiscal 2014, în sensul că:

- societatea a declarat prin Declarația anuală privind impozitul pe profit, total cheltuieli nedeductibile în sumă de ... lei, față de suma de ... lei reprezentând total cheltuieli nedeductibile așa cum rezultă din Registrul de evidență fiscală.

- societatea a declarat prin Declarația anuală privind impozitul pe profit, impozit pe profit anual în sumă de ... lei, față de suma de ... lei reprezentând total impozit pe profit anual așa cum rezultă din Registrul de evidență fiscală.

Analizând balanța de verificare încheiata la 31.12.2014, s-a constatat că există concordanță între impozitul pe profit înregistrat în aceasta (cont 691) și impozitul pe profit înscris în Registrul de evidență fiscală întocmit pentru anul 2014.

Conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "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."

Având în vedere cele prezentate s-a constatat că societatea și-a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit, cu sumă de ... lei, aferent căreia s-a

stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent anului fiscal 2014.

În conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pentru perioada 26.07.2012 - 15.09.2015.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În urma inspecției fiscale, s-au constatat următoarele deficiențe:

Analizând prin sondaj documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, s-a constatat că există situații în care mărfurile sunt vândute sub prețul de achiziție.

Conform Situației privind achizițiile și vânzările de mărfuri, pusă la dispoziție de societate s-a constatat că:

1) În luna ianuarie 2012, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr.../24.01.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de SC Y SRL.

Societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna ianuarie 2012.

În luna mai 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../07.05.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna mai 2012.

2) În luna decembrie 2011, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr./02.12.2011 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de SC Z SRL.

Societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna decembrie 2011.

În luna noiembrie 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../12.11.2012 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna noiembrie 2012.

3) În luna ianuarie 2013, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr.../22.01.2013 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, emisă de SC Q SRL.

Societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna ianuarie 2013.

În luna februarie 2015, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../09.02.2015 în valoare totală de ... lei din care valoarea fără TVA în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei aferentă acestuia, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna februarie 2015.

S-a constatat faptul că aferent mărfurilor prezentate anterior, reprezentând autovehicule, valoarea taxei deduse cu ocazia achiziției (... lei) este mai mare decât valoarea taxei colectate cu ocazia vânzării (... lei).

Întrucât societatea nu a procedat la regularizarea taxei în deconturile de TVA întocmite pentru lunile în care s-au vândut mărfurile menționate anterior, respectiv deconturile lunilor mai 2012, noiembrie 2012 și februarie 2015, organele de inspecție au constatat că societatea și-a diminuat baza de impunere a TVA pentru perioada verificată, cu suma de ... lei, aferent căreia s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Conform Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.134 “(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei;

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

- art.145 “(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei;

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

În conformitate cu prevederile art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, pentru perioada 26.06.2012 - 15.09.2015.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

A. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu diferențele dintre prețul de vânzare a două autovehicule, mai mic, și costul de achiziție, mai mare, DGRFP Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv dacă au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile în condițiile în care vânzarea autovehiculelor sub costul de achiziție nu este justificată de contribuabil.

În fapt, în luna decembrie 2011, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr.../02.12.2011 emisă de SC Z SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În luna noiembrie 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../12.11.2012 în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

La data de 30.11.2012, societatea a înregistrat pe cheltuială deductibilă în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de ... lei, respectiv valoarea de achiziție fără TVA.

De asemenea, în luna ianuarie 2012, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 "Mărfuri" un autovehicul, în baza facturii nr.../24.01.2012 emisă de SC Y SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În luna mai 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../07.05.2012 în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

La data de 31.05.2012, societatea a înregistrat pe cheltuială deductibilă în contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile" suma de ... lei, respectiv valoarea de achiziție fără TVA.

În cazul ambelor autovehicule, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost vândute sub prețul de achiziție, diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare, fără TVA, fiind în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), motiv pentru care a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, regula generală pentru determinarea profitului impozabil este reglementată de art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"(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".

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se constată că sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, numai cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, sau cele reglementate prin acte normative în vigoare. În aceste condiții, pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, aceasta trebuie să se regăsească în prețul produselor comercializate și în veniturile realizate.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că, societatea a achiziționat două

autovehicule, în scopuri comerciale, contabilizând valoarea de achiziție a acestora în contul 607 “Cheltuieli privind mărfurile”, însă la vânzare s-a facturat sub prețul de achiziționare, rezultând diferențe de valoare în minus, diferențe considerate de organele fiscale ca fiind cheltuieli nedeductibile, neafectate veniturilor realizate.

Ca urmare, prin livrarea acestor două autovehicule către clienții în cauză, la un preț mai mic decât prețul de achiziție, societatea nu și-a acoperit cheltuielile cu achiziția acestora, înregistrând sold negativ în tranzacțiile cu acești clienți.

Se reține că din punct de vedere fiscal, diferențele dintre prețul de vânzare, mai mic, și prețul de achiziție, mai mare, înregistrate de către un contribuabil, trebuie justificate în vederea stabilirii dacă acestea au avut loc din voința agentului economic sau independent de voința acestuia.

Având în vedere că societatea a practicat vânzarea de autovehicule la prețuri mai mici decât cel de achiziție, fără să aducă argumente și documente care să facă dovada că a fost o situație ce nu a depins de voința sa, nu se justifică cheltuielile cu achiziția celor două autovehicule vândute și neacoperite prin prețul de vânzare.

În consecință, cheltuielile cu diferența de preț în minus, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe principiul că, o cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și conform reglementărilor contabile la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare al mărfurilor respective, reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

Referitor la aspectul reținut de către contestator potrivit căruia, starea de fapt constatată de către organele de inspecție fiscală se încadrează la excepțiile prevăzute de art.17 din OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor OG nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare:

Art.16 *“Prin vânzări cu preț redus, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege: (...)*

f) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute. (...)”.

Art.17 *“Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art.16 lit.a)-c), e)-i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare”*.

Întradevăr, conform prevederilor art.17 din OG nr.99/2000, produsele ce se încadrează în categoria prevăzută la art.16 lit.f) sunt exceptate de la interdicția stabilită comercianților de a oferi și vinde produse în pierdere, dar

potrivit art.80 din Ordonanță: *“În cazul vânzărilor de lichidare și de soldare, atunci când acestea se efectuează în pierdere, conform prevederilor art.17, costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal”*, costul de achiziție este deductibil din punct de vedere fiscal numai în cazul vânzărilor de lichidare și de soldare.

Totodată, conform art.33 din OG nr.99/2000, vânzarile cu preț redus prevăzute la art.16, sunt supuse unor reguli de fixare și publicitate a prețurilor.

Agentul economic este exceptat conform art.17 din OG nr.99/2000 de la interdicția de a vinde produse prevăzute la art.16 lit.f) în pierdere dar, potrivit art.33 din Ordonanță trebuia să respecte regulile de fixare și publicitate a prețurilor stabilite prin acest articol. Agentul economic nu a prezentat documente care să ateste că vânzarea cu preț redus s-a făcut cu respectarea regulilor de fixare și publicitate a prețurilor stabilite prin art.33 din OG nr.99/2000. Prevederile art.16 din Ordonanță se coroborează cu prevederile art.33.

Deci, agentul economic avea posibilitatea vânzării în pierdere cu condiția respectării prevederilor art.33 dar, conform art.80 din Ordonanță, diferența dintre costul de achiziție și cea de vânzare în pierdere nu era deductibilă fiscal decât în cazul vânzărilor de lichidare și soldare.

De altfel, scopurile OG nr.99/2000 nu au legătură cu domeniul fiscal, ele privind protejarea consumatorilor, asigurarea unei concurențe nedistorsionate și protecția mediului, conform prevederilor art.1 din Ordonanță.

În raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept avute în vedere de legiuitor în materie de impozit pe profit, organul de soluționare reține că în mod corect, diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare, în sumă de ... lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, motiv pentru care, în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL Hunedoara pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, aferente impozitului pe profit în sumă de 22.019 lei, deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale

accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este de a stabili dacă societatea contestatoare avea obligația de a recalcula și regulariza taxa dedusă cu ocazia achiziționării unor autovehicule în situația în care aceste autovehicule au fost comercializate ulterior la un preț mai mic decât costul de achiziție.

În fapt, așa cum rezultă din considerentele arătate la Capitolul III litera A) al prezentei, în luna decembrie 2011, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 “Mărfuri” un autovehicul, în baza facturii nr.../02.12.2011 emisă de SC Z SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna decembrie 2011.

În luna noiembrie 2012, societatea a vândut autovehiculul Land Rover Range Rover, conform facturii nr.../12.11.2012 în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna noiembrie 2012.

De asemenea, în luna ianuarie 2012, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 “Mărfuri” un autovehicul, în baza facturii nr.../24.01.2012 emisă de SC Y SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna ianuarie 2012.

În luna mai 2012, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../07.05.2012 în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna mai 2012.

Totodată, în luna ianuarie 2013, societatea a achiziționat și înregistrat în contul 371 “Mărfuri” un autovehicul, în baza facturii nr.../22.01.2013 emisă de SC Q SRL, în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna ianuarie 2013.

În luna februarie 2015, societatea a vândut autovehiculul, conform facturii nr.../09.02.2015 în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Societatea a colectat TVA în sumă de ... lei, așa cum rezultă din jurnalul de vânzări întocmit pentru luna februarie 2015.

În cazul celor trei autovehicule, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea taxei deduse cu ocazia achiziției în sumă de ... lei este mai mare decât valoarea taxei colectate cu ocazia vânzării în sumă de ... lei.

Întrucât societatea nu a procedat la regularizarea taxei în deconturile de TVA întocmite pentru lunile în care s-au vândut autovehiculele, organele de

inspecție fiscală au constatat că societatea și-a diminuat baza de impunere a TVA cu suma de ... lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina agentului economic o TVA suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.134 alin.(1) - (2) și art.145 alin.(1) - alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In drept, pentru soluționarea cauzei dedusă judecății sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) și art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.137 *“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;(...)”

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.(...)”*

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

a) operațiuni taxabile; (...).”

Potrivit prevederilor legale, se reține că baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, se constituie din contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

Totodată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) al prezentei sunt aplicabile în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Așa cum s-a arătat, diferența negativă dintre prețul de vânzare și costul de achiziție constituie cheltuială nedeductibilă, deoarece se consideră că nu este aferentă obținerii de venituri impozabile.

Se reține că la fixarea prețului de vânzare se pornește de la prețul de achiziție la care se adaugă o marjă destinată să acopere cheltuielile generale și să asigure o anumită profitabilitate și acoperire a eventualelor riscuri intervenite în procesul tranzacțional.

Astfel, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin prețul de achiziție al bunului, dat fiind faptul că, prin definire, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare, conform

obiectului de activitate al acesteia, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă se va colecta.

Referitor la invocarea de societate a faptului că “în baza de impozitare a TVA se cuprind elementele care constituie contrapartida obținută, în speța - venitul obținut prin vânzare, fără a se ține cont de cheltuiala aferentă”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât taxarea unei operațiuni, respectiv colectarea TVA la “valoarea bazei impozabile înscrise în facturile de vânzare” nu este de natură a face dovada că aceasta reprezintă “tot ceea ce a constituit sau ar fi trebuit să constituie contrapartida obținută”.

De asemenea, referitor la invocarea jurisprudenței Curții Europene de Justiție, aceasta impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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 inherentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În raport de situația de fapt prezentată și temeiul de drept avut în vedere de legiuitor în materie de taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial de societate, stabilind diferența nedeductibilă de taxă pentru anii 2011, 2012 și 2013, motiv pentru care, în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia: “*contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL Hunedoara pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, ... lei dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul, iar prin contestație nu se contestă modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în ceea ce privește perioada de calcul, cota aplicată, acesta datorează pe cale de consecință și obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr.../_____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL Hunedoara împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../18.09.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara, Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL Hunedoara
- AJFP Hunedoara, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

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

DIRECTOR GENERAL,