

DECIZIA nr.164

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Județeană a Finanțelor Publice-Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X .

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si priveste obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate conform confirmarii de primire existente in copie la dosarul cauzei si data depunerii contestatiei, inregistrata la A.J.F.P. conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala, intocmite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si solicita constatarea nelegalitatii, netemeinicii si anulara actelor administrativ fiscale contestate precum si exonerarea societatii de obligatia de plata a sumei reprezentand impozit pe profit precum si a sumei reprezentand TVA.

1. Cu privire la diferenta de impozit pe profit si TVA, societatea sustine ca, constatarile organelor de inspectie fiscala sunt neintemeiate si nelegale pentru urmatoarele argumente:

Conform datelor inregistrate in contabilitate pe perioada verificata , valoarea combustibilului consumat a fost de... si valoarea pieselor de schimb utilizate pentru autovehiculele si utilajul -Stivuator Komatsu a fost de...

Invoca dispozitiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane , cu greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului, aflate in proprietatea sau in folosinta contribuabilului au deductibilitate limitata cu exceptia situatiei in care vehiculele se inscriu in oricare din urmatoarele categorii:

-vehiculele utilizate exclusiv pentru interventii, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii precum si vehicule special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehicule utilizate de agenti de vanzari si de agenti de recrutare a fortei de munca;

-vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;

-vehiculele utilizate pentru inchirierea catre alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire in cadrul scolilor de soferi;

Totodata societatea contestatoare sustine ca potrivit normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal date in aplicarea acestui articol , vehiculele utilizate de agentii de vanzari reprezinta vehiculele utilizate in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre agentii acesteia care se ocupa in principal de prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising , negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii post vanzare si monitorizarea clientilor.Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vanzari.

Societatea contestatoare sustine ca, in speta, utilizarea exclusiva a autovehiculelor de catre agentii de vanzari rezulta din:

-obiectul de activitate al societatii -comert;

-foile de parcurs din care rezulta ca numai agentii de vanzari utilizeaza autovehiculele- societatea are doi angajati cu contract individual de munca care au functii de agent de vanzari , are doi administratori conform actului constitutiv , incadrati cu contract individual de munca care au inclusa in mandat deplasarea catre distribuitorii societatii.Societatea detine trei autoturisme cu care aceste persoane se deplaseaza.Societatea mai detine si o autoutilitara KIA cu care a transportat marfurile, respectiv un stivuitor Komatsu.

-alte dovezi suplimentare care au fost furnizate-societatea face referire la facturile de vanzari emise catre clientii societatii care au sedii de functionare in alte localitati.

Societatea contestatoare sustine ca realizeaza venituri din vanzarea de marfuri de la clientii sai persoane juridice din alte judete iar deplasarile necesita combustibil, piese de schimb.

Cu privire la combustibilul achizitionat, societatea contestatoare sustine ca acesta se poate verifica dupa kilometrajul masinilor sau orarul de functionare pe anii 2014, 2015 respectiv 2016 iar alimentarea cu combustibil s-a efectuat pe baza de card de combustibil emis de furnizorul de combustibil; contractul incheiat cu acest furnizor contine niste clauze stricte de alimentare , alimentarea se poate efectua numai pentru autovehiculele proprietatea societatii.

Societatea contestatoare sustine ca o greseala evidenta rezulta din faptul ca organul de control a generalizat si a inclus in constatare toate cheltuielile pentru toate mijloacele de transport respectiv si pentru utilajul Komatsu respectiv autoutilitara KIA care sunt folosite in mod exclusiv pentru activitatea firmei (incarcarea, descarcarea respectiv transportul marfii).

2. In ceea ce priveste diferenta de impozit pe profit si diferenta de TVA, stabilite suplimentar de plata asupra bazei impozabile, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

In evidenta contabilitatii de gestiune a societatii exista mai multe gestiuni de depozite pentru marfuri, una din acestea aflandu-se in Ungaria; aici au intrat in perioada 01.01.2011-31.12.2016 marfurile vamuite din Slovenia.

Sustine ca in timpul controlului a prezentat organelor de inspectie fiscala centralizatorul facturilor intracomunitare,din aceasta perioada, pentru marfurile vandute catre societatea din Ungaria si declaratia administratorului acestei societati din care rezulta ca acesta societatea a comandat, cumparat marfuri de la Societatea X, pe care le-a valorificat pe piata din Ungaria. Organele de inspectie fiscala , urmare analizarii Declaratiei recapitulative privind livrarile/achizitiile /prestarile intracomunitare formular 390, nu au

constatat neconcordanțe între Societatea X și Societatea din Ungaria, ceea ce denotă faptul că societatea contestatoare a vândut iar societatea din Ungaria a cumpărat. Mai mult arată că există contracte, situații financiar-contabile, baze de date, comenzi, corespondența între părți din care rezultă că Societatea din Ungaria a cumpărat bunurile vizate, a transferat bunurile achiziționate în gestiunea proprie și a valorificat produsele vizate.

Societatea arată că marfa cumpărată de la furnizorii din China și India a fost transportată pe baza documentului de transport CMR care a fost întocmit în kilograme deoarece transportul este plătit în funcție de gramajul containerului de transport iar documentul de transport este valabil împreună cu factura; susține că marfa a fost cumpărată în unități de măsură bucăți, așa cum sunt întocmite și notele de recepție și constatare de diferențe.

Cu privire la contabilitățile organelor de inspecție fiscală respectiv că în speta nu s-au prezentat documente în vederea justificării transportului de marfa în cazul livrărilor intracomunitare către societatea afiliată din Ungaria, societatea contestatoare susține că aceste marfuri nu au fost transportate efectiv ci depozitate la depozitul situat în Ungaria, astfel că nu deține document de transport; invocă dispozițiile OMFP nr.3055/2009, art.154 alin.(3), art.155 alin.(1), art.184 alin.(4) și susține că recepția bunurilor se efectuează de fapt, la data transferului riscurilor și beneficiilor către cumpărător prin transferul bunurilor din gestiunea vânzătorului în gestiunea cumpărătorului iar vânzătorul și cumpărătorul au declarat în mod corespunzător vânzarea respectiv cumpărarea produselor în sistemul VIES.

Cu privire la adaosul comercial practicat, societatea contestatoare susține că bunurile au fost valorificate în Ungaria după cum rezultă și din declarația recapitulativă 390 precum și din contractele încheiate, situațiile financiar-contabile, comenzi, corespondența între părți; în baza comenzilor lansate de societatea din Ungaria, societatea contestatoare a oferit și vândut bunuri din depozitul situat în Ungaria; la formarea pretului s-a avut în vedere faptul că bunurile au fost valorificate către partenerul contractual în mod direct din depozitul din Ungaria, fără costuri suplimentare de transport, logistică sau marketing. Rata adaosului comercial se stabilește în mod liber conform regulilor pieței libere; e destul de greu de înțeles cum ar fi posibilă determinarea adaosului practicat în condițiile unui comerț liber și globalizat, fiind o piață deschisă și integrată în piața internă europeană.

Arată că adaosul comercial pentru vânzările en-gros, practicat cu societatea din Ungaria a fost: de 17,78% în anul 2011, 10,11% în anul 2012, 3,64% în anul 2013, 13,69% în anul 2014, 17,42% în anul 2015 și 161,21% în anul 2016; susține că este nelegal și neîntemeiat să mai calculezi și să aplici un adaos mediu de 96,97144% asupra unei vânzări unde s-a aplicat deja un adaos.

3. Cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar asupra veniturilor neinregistrate din vânzarea marfurilor, societatea contestatoare susține:

Societatea a avut relații comerciale cu societatea P începând cu septembrie 2009, data la care a fost întocmit un contract de custodie marfa iar primul aviz de însoțire a marfii în custodie este din iunie 2010, data care nu a făcut obiectul controlului.

Societatea contestatoare susține că a anexat, la punctul de vedere fișa avizelor de însoțire a marfii în custodie pe toată perioada colaborării cu societatea P însă organul de control a desconsiderat în totalitate acest aspect și faptul că marfa vizată a fost transportată în anul 2010 la Societatea P astfel că, toată constatarea este eronată, injustă și nelegală.

4. Cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea ar

fi majorat nejustificat valoarea stocului de marfa din gestiune fara a inregistra operatiunea si in contabilitate , societatea contestatoare arata ca:

In luna februarie 2013 a emis de la punctul de lucru din Prahova, catre SC X doua avize de insotire a marfii.Tot in luna februarie 2013, SC X a emis aviz catre Societatea F.

Societatea contestatoare arata ca in aprilie 2011 a deschis un punct de lucru in Prahova care a functionat pana in luna martie 2013, data la care a predat afacerea catre F;Punctul de lucru al societatii primea marfa la pret de achizitie conform avizelor de insotire a marfii in toate situatiile pentru ca era punctul de lucru propriu al societatii.

Cand a fost inchis punctul de lucru , Societatea X a transferat marfa inapoi in gestiunea proprie fara a transporta marfa respectiva , de aceea nu exista documente de transport CMR, nu a fost fizic mutata marfa; imediat a fost intocmit aviz de insotire a marfii in custodie catre F, conform contractului de custodie a marfii dar nu cu pretul de intrare in gestiune ci cu pretul de vanzare catre distribuitori , deoarece F era considerat un distribuitor al societatii X,motiv pentru care sustinerile si constatarile organului de control sunt neintemeiate si nelegale.

5.Cu privire la diferenta de impozit pe profit si diferenta de TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra cheltuielilor cu descarcarea de gestiune a marfii , societatea contestatoare sustine:

La punctul de vedere prezentat in timpul controlului a anexat procesul verbal de scadere din gestiune a marfurilor degradate fizic, zgariate , cu fisuri vizibile .Aceste marfuri au fost scoase din gestiunea societatii deoarece nu mai puteau fi valorificate in conditii normale.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare considera calcularea diferentelor de impozit pe profit si TVA ca fiind nelegale si neintemeiate, in conditiile in care marfa degradata fizic exista la punctul de lucru .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice, s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, rezulta:

1.Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu combustibilul si piese de schimb;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2011-31.12.2016, Societatea X a înregistrat în evidenta contabila o serie de cheltuieli reprezentand combustibil, piese de schimb, reparatii auto pentru mijloace de transport in folosinta, asa cum sunt prezentate in centralizatorul anexa nr.3 la raportului de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are in exploatare si mijloacele de transport inchiriate, asa cum a specificat administratorul societatii in Nota explicativa atasata procesului verbal, dar pentru care nu a justificat in timpul controlului, consumurile realizate pentru fiecare mijloc de transport in parte respectiv fise pentru activitatea zilnica la utilajele exploatare.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in timpul controlului, societatea

contestatoare nu a justificat cu documente utilizarea vehiculelor exclusiv in scopul desfasurarii activitatii respectiv nu a intocmit documente financiar contabile in justificarea utilizarii vehiculelor, a consumurilor de combustibil in vederea acordarii deductibilitatii integrale a cheltuielilor mai sus prezentate la calculul rezultatului fiscal, nu a facturat si înregistrat venituri din prestari de servicii transport marfa pentru clienti, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate in limita a 50% la cheltuielile cu combustibilul si piesele de schimb auto.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca societatea contestatoare in timpul controlului a prezentat foi de parcurs, intocmite lunar pentru un numar de doua vehicule in conditiile in care societatea a avut in folosinta cel putin un numar de patru vehicule; foile de parcurs prezentate sunt incomplete, nu au inscrisi kilometri parcursi totalizati, nu rezulta si nu este specificat scopul deplasarii nu sunt specificate normele proprii de consum carburant pe kilometru parcurs iar kilometrii trecuti in foile de parcurs sunt nesemnificativi raportat la cheltuielile cu consumurile înregistrate.

In aceste conditii, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) , art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 01.01.2011-31.12.2015 si art.25 alin.(1) si alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, pct.49 respectiv pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date in aplicare articolelor 21 si art.25 din Cod, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul, piese de schimb si reparatii auto in limita a 50% inregistrate in evidentele contabile pe perioada 01.01.2011-31.12.2016.

Aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.17 si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederilor art.17 si art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

2.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra bazei impozabile, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 2011 - 2016, Societatea X a avut relatii comerciale cu societatea afiliata din Ungaria atat in calitate de client cat si in calitate de furnizor, fiind vandute si achizitionate produse (marfuri) existente atat in portofoliul societatii verificate cat si in portofoliu societatii afiliate; societatea contestatoare pe perioada verificata a efectuat achizitii de la societatea afiliata si livrari.

Pentru livrarile de marfa, declarate, Societatea X nu a prezentat documente de transport marfa ; administratorul societatii a declarat verbal ca marfa facturata catre societatea afiliata, nu a circulat in fapt intrucat Societatea X a avut in timp marfa achizitionata din China si din India, marfa care a fost descarcata, desigilata si receptionata in depozitul societatii din Ungaria, livrarea efectuandu-se direct din depozitul din Ungaria, din marfa sosita si receptionata in depozitul societatii afiliate.

Avand in vedere ca Societatea X a efectuat achizitii de marfa din China si din India, faptul ca marfa a fost expediata in Slovenia, a avut reprezentanti vamali si fiscali care au declarat marfa sosita in port ca livrare intracomunitara in sistemul VIES, iar societatea contestatoare nu a declarat achizitiile efectuate din China si din India asa cum au sosit in Slovenia, (în declaratia D 390), a condus la existenta unor neconcordanțe semnificative, fapt pentru care organul de control a intocmit Nota de fundamentare, solicitand informatii si lamuriri, autoritatilor din Slovenia pentru perioada 2012-2016.

Din raspunsurile primite de la autoritatile din Slovenia , pe baza materialului transmis, organele de inspectie fiscala au procedat la analiza marfurilor intrate, a

cantitatilor din facturile emise de furnizorii din China si India si la compararea acestora cu informatiile din documentele de transport (CMR), si a facturilor emise de catre transportatori pentru toata marfa, pe distanta Ungaria -depozit al societatii, unde a fost desigilata marfa si depozitul societatii si au constatat ca toata marfa a fost descarcata si desigilata in Ungaria si ulterior a fost transportata in Romania.

Avand in vedere faptul ca toate achizitiile de marfa efectuate din China si India au fost transportate conform cantitatilor in kilograme de pe CMR din depozitul societatii afiliate in depozitul societatii X, societatea X nu avea faptic o marfa care sa nu fi fost transportata in Romania si sa fi fost vanduta direct in Ungaria fara a mai fi transportata in Romania. Analiza cantitatilor de marfa transportate a fost efectuata in baza CMR deoarece documentele de transport nu contin in toate cazurile informatii cu privire la marfa transportata decat in kilograme fara a se indica un numar de aviz ori factura ori container ori un alt element care sa conduca la identificarea unei cantitati de marfa, in conditiile in care in aceiasi perioada si societatea afiliata a efectuat livrari de marfa similara catre Societatea X.

Totodata, raportat la perioada 2012-2016, perioada pentru care organul de control a solicitat informatii autoritatilor fiscale din Slovenia, din informatiile din bazele de date ANAF, cat si declaratiilor întocmite si transmise de Societatea X, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la societatea afiliata au fost in suma de... lei iar livrarile declarate au fost in suma de ... lei.

Avand in vedere faptul ca societatea X nu detine documente de transport pentru livrarea marfii, ca marfa nu a circulat fizic, din Romania in Ungaria, ca societatea contestatoare a efectuat descarcarea de gestiune cu marfa facturata societatii din Ungaria, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa a fost valorificata pe teritoriul Romaniei.

In conditiile in care s-a constatat ca Societatea X a evidentiat marfa intrata in gestiune la pretul de achizitie si descarcarea de gestiune a fost efectuata tot la pretul de achizitie, organele de inspectie fiscala luand in considerare dispozitiile art.19 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia tranzactiile intre persoanele afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer conform dispozitiilor Ordinului nr. 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au procedat la determinarea pretului marfii comparand preturile de vanzare a marfii practicate intre intreprinderi independente cu cele practicate la vanzare cu societatea afiliata; organele de inspectie fiscala au determinat adaosul comercial pentru vanzarile efectuate catre societatea afiliata luand in considerare pretul practicat la vanzarile efectuate catre intreprinderile independente pe anii 2011, 2013, 2014, pentru marfurile identificate cu aceeasi denumire si coduri. Astfel au constatat ca pretul de vanzare practicat catre persoane independente este net superior fata de pretul practicat pentru vanzarile catre societatea afiliata, procentele fiind cu 91,30% mai mici fata de vanzarile efectuate la pret en-gros, respectiv 231,49% pentru intreprinderi independente, la nivelul anului 2011; 154,77% în anul 2013 raportat la pretul de vanzare en-gros; 208,422% raportat la intreprinderi independente in anul 2014 la pret cu amanuntul.

Urmare analizei efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca adaosul mediu practicat de societate, pe perioada 2011 -2016, a fost de 96,97144%, asa cum rezulta si din procesul verbal 143 din 22.06.2017. In aceste conditii au procedat la determinarea bazei de impozitare.

Asupra veniturilor, neinregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.17 si art.19 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au stabilit o diferenta de impozit pe profit de plata.

3.Cu privire la diferenta de impozit pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2013, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat existenta avizului de insotire marfa emis de Societatea P catre Societatea X reprezentand doua monumente funerare (fara alte elemente de identificare) avand completat la rubrica delegat- persoana fizica si mijloc de transport, pentru care organul de control nu a identificat nicio inregistrare in contabilitate si nici in programul de gestiune.

Din analiza stocului de marfa la terti, societatea P, figura cu stoc de marfa la terti in conditiile în care in anul 2013 organul de control nu a identificat livrari de marfa in custodie, iar la sfarsitul anului 2013 nu mai exista stoc in custodie pentru aceasta societate.

Luand in considerare avizul de insotire a marfii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in speta a avut loc o livrare de marfa care nu a fost inregistrata in evidentele contabile in anul 2013;astfel au procedat la determinarea veniturilor aferente luand in considerare adaosul mediu practicat de societate in perioada 01.01.2011-31.12.2016, stabilind astfel venituri suplimentare pentru care in conformitate cu prevederile art.17 si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, Societatea X datoreaza bugetului de stat, pe anul 2013, diferenta de impozit pe profit de plata .

4.Cu privire la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala , asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, din Raportul de inspectie, rezulta:

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2016, Societatea X a efectuat descarcare de gestiune a marfii si a inregistrat pe cheltuieli suma..., cu mentiunea conform proces verbal, fara a prezenta in timpul controlului acest proces verbal.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, la discutia finala la care a participat administratorul societatii si reprezentantul societatii care asigura serviciile de contabilitate, au precizat verbal ca a existat si a fost intocmit un proces verbal pentru scaderea din gestiune a sumei reprezentand marfa degradata.

Avand in vedere prevederile art.21, alin (4) lit c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si dispozitiile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit carora sunt cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa in gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI din cadrul aceluiasi act normativ organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu descarcarea de gestiune ca fiind nedeductibile fiscal iar in conformitate cu prevederile art.17 si 19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

5.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe perioada 01.12.2011-30.04.2017, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca acesta se compune din:

-TVA aferenta achizitiei de combustibil si piese de schimb si reparatii auto, pe perioada 01.12.2011-30.04.2017, utilizate pentru functionarea vehiculelor iar societatea contestatoare nu a justificat cu documente ca vehicule in cauza au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii societatii. Societatea contestatoare are in exploatare si mijloacele de transport inchiriate, asa cum a specificat administratorul societatii in Nota explicativa atasata procesului verbal dar, in timpul controlului,nu a justificat consumurile realizate

pentru fiecare mijloc de transport in parte respectiv fise pentru activitatea zilnica la utilajele de exploatare.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art. 145¹ alin (1) din Codul fiscal si pct 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.145¹ , in vigoare pe perioada 01.12.2011-31.12.2015 si art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, in conditiile in care societatea, nu a justificat cu documente ca vehiculele au fost utilizate exclusiv in activitatea desfasurata in vederea acordarii deductibilitatii integrale a TVA; societatea nu a întocmit documente financiar contabile din care sa rezulte consumul de combustibil utilizat pentru fiecare vehicul.

-TVA aferenta bazei impozabile reprezentand marfa descarcata din gestiune si facturata societatii afiliate pentru care nu a justificat scutirea de taxa.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2011 - 2016, Societatea X a facturat livrari de bunuri catre societatea afiliata.

Pentru livrarile facturate si declarate de catre Societatea X, in perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, organul de control nu a identificat documente de transport marfa iar administratorul societatii a declarat verbal ca marfa facturata catre societatea afiliata, nu a circulat in fapt intrucat, societatea supusa controlului a avut in timp marfa achizitionata din China si din India, marfa care a fost descarcata, desigilata si receptionata in depozitul societatii din Ungaria, situatie in care livrarea a fost efectuata direct din depozitul din Ungaria, din marfa sosita si receptionata in depozitul societarii afiliate.

Dupa cum s-a aratat si la cap."Impozit pe profit" Societatea X a efectuat achizitii de marfa din China si din India, iar marfa a fost expediată in Slovenia, unde aceasta a avut reprezentanti vamali si fiscali care au declarat marfa sosita in port ca livrare intracomunitara in sistemul VIES.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a declarat achizitiile efectuate din China si din India asa cum au sosit in Slovenia, (în declaratia D 390), a condus la existenta unor neconcordanțe semnificative, fapt pentru care organul de control a întocmit Nota de fundamentare, solicitand informatii si lamuriri, autoritatilor din Slovenia pentru perioada 2012-2016.

Din raspunsurile primite de la autoritatile din Slovenia , pe baza materialului transmis, organele de inspectie fiscala au procedat la analiza marfurilor intrate, a cantitatilor din facturile emise de furnizorii din China si India si la compararea acestora cu informatiile din documentele de transport (CMR), si a facturilor emise de catre transportatori pentru toata marfa, pe distanta Ungaria unde a fost desigilata marfa si depozitul societatii din Romania si au constatat ca toata marfa a fost descarcata si desigilata in Ungaria si ulterior a fost transportata in Romania.

Avand in vedere faptul ca toate achizitiile de marfa efectuate din China si India au fost transportate conform cantitatilor in kilograme de pe CMR din depozitul societatii afiliate in depozitul societatii X, societatea X nu avea faptic o marfa care sa nu fi fost transportata in Romania si sa fi fost vanduta direct in Ungaria fara a mai fi transportata in Romania. Analiza cantitatilor de marfa transportate a fost efectuata in baza CMR deoarece documentele de transport nu contin in toate cazurile informatii cu privire la marfa transportata decat in kilograme fara a se indica un numar de aviz ori factura ori container ori un alt element care sa conduca la identificarea unei cantitati de marfa, in conditiile in care in aceiasi perioada si societatea afiliata a efectuat livrari de marfa similara catre Societatea X.

Totodata, raportat la perioada 2012-2016, perioada pentru care organul de control a solicitat informatii autoritatilor fiscale din Slovenia, din informatiile din bazele de date ANAF, cat si declaratiile întocmite si transmise de Societatea X, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la societatea afiliata au fost in suma de

..lei iar livrarile declarate au fost in suma de ... lei.

Avand in vedere faptul ca societatea X nu detine documente de transport pentru livrarea marfii, ca marfa nu a circulat fizic, din Romania in Ungaria, ca societatea contestatoare a efectuat descarcarea de gestiune cu marfa facturata societatii din Ungaria, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa a fost valorificata pe teritoriul Romaniei.

In timpul controlului, societatea a prezentat avize de insotire a marfii emise catre societatea din Ungaria care contin informatii minimale cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegati.

Societatea din Ungaria a transmis societatii X codul valabil de inregistrare in scopul de TVA potrivit prevederilor art. 294, alin (2), lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, insa societatea contestatoare nu a prezentat documentatia prevazuta de Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, respectiv: contractul cu beneficiarul, specificatii de elemente anexate livrarilor si prestarilor de servicii intracomunitare, facturile care contin informatiile prevazute la art. 319 din Codul Fiscal; nu au fost prezentate documentele de transport international (CMR) care justifica faptul ca, marfurile au parasit teritoriul tarii.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta bazei de impozitare reprezentand marfa descarcata din gestiune si facturata societatii afiliata pentru care nu s-a justificat scutirea de TVA; pe perioada 2011-2015 s-a stabilit TVA aferenta bazei impozabile.

-TVA aferenta livrarii de marfa catre Societatea P si neinregistrata in evidentele contabile;

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat existenta avizului de insotire marfa emis de Societatea P catre Societatea X reprezentand doua monumente funerare (fara alte elemente de identificare) avand completat ca delegat persoana fizica.. si mijloc de transport., pentru care organul de control nu a identificat nicio inregistrare in contabilitate si nici in programul de gestiune.

Din analiza stocului de marfa la terti la data de 31.12.2012, societatea P, figura cu stoc de marfa la terti in conditiile in care in anul 2013 organul de control nu a identificat livrari de marfa in custodie, iar la sfarsitul anului 2013 nu mai exista stoc in custodie pentru aceasta societate.

Luand in considerare avizul de insotire a marfii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in speta a avut loc o livrare de marfa care nu a fost inregistrata in evidentele contabile in anul 2013; s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile veniturile impozabile astfel ca, in conformitate cu prevederile art.128, 137, 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au colectat suplimentar TVA.

-TVA aferenta marfurilor degradate, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurari.

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2016, Societatea X, a efectuat descarcare de gestiune a marfii prin inregistrarea pe cheltuieli a sumei, cu mentiunea conform proces verbal, in conditiile in care in timpul controlului sau la discutia finala nu a fost prezentat procesul verbal in cauza. La discutia finala, la care a participat administratorul societarii si reprezentantul societatii care asigura serviciile de contabilitate, au sustinut ca a fost intocmit proces verbal pentru scaderea din gestiune pentru suma reprezentand marfa degradata, neasigurata.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra

sumeii înregistrată pe cheltuieli reprezentând marfa degradată, neasigurată, stabilind suplimentar de plată TVA, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 , art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.01.2011-30.04.2017;

1).Referitor la cheltuielile cu combustibilul și piese de schimb, considerate ca nedeductibile fiscal, asupra cărora organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit precum și TVA, contestate de societate, **D.G.R.F.P.Brasov -Serviciul Soluționare Contestatii 2, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor reprezentând contravaloare combustibil , piese de schimb, reparații auto, înregistrate în evidențele contabile pe perioada 2011-2016, a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată asupra acestor cheltuieli precum și a TVA respinsă la deductibilitate, în condițiile în care societatea contestatoare nu a justificat cu documente utilizarea mijloacelor de transport exclusiv în scopul activității economice iar la dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării ,organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2011-31.12.2016, Societatea X a înregistrat în evidența contabilă o serie de cheltuieli reprezentând combustibil, piese de schimb, reparații auto pentru mijloace de transport în folosință precum și pentru mijloacele de transport închiriate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.12.2011-30.04.2017 , Societatea X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor de achiziții de combustibil, piese de schimb și reparații auto.

Contribuabilul nu a justificat utilizarea acestor autoturisme exclusiv în beneficiul activității economice, respectiv nu a întocmit documente financiar contabile în justificarea utilizării vehiculelor, a consumurilor de combustibil în vederea acordării deductibilității integrale a cheltuielilor mai sus prezentate la calculul rezultatului fiscal, nu a facturat și înregistrat venituri din prestări de servicii transport marfa pentru clienți; a prezentat foi de parcurs numai pentru un număr de două vehicule în condițiile în care societatea a avut în folosință cel puțin un număr de patru vehicule; foile de parcurs prezentate sunt incomplete, nu au înscrși kilometri parcursi totalizați, nu rezulta și nu este specificat scopul deplasării nu sunt specificate normele proprii de consum carburant pe kilometru parcurs iar kilometrii trecuți în foile de parcurs sunt nesemnificativi raportat la cheltuielile cu consumurile înregistrate.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) , art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada 01.01.2011-31.12.2015 și art.25 alin.(1) și alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, pct.49 respectiv pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicare articolelor 21 și art.25 din Cod, organele de inspecție fiscală au respins la deducere cheltuielile cu combustibilul și piese de schimb , în limita a 50%, înregistrate în evidențele contabile pe perioada 01.01.2011-31.12.2016.

Aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal, pe perioada verificată, în temeiul prevederilor art.17 și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare precum si prevederilor art.17 si art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

De asemenea, in temeiul prevederilor art.145, art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.12.2011-31.12.2015 si art.297, art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in limita a 50%, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca vehiculele detinute in patrimoniul societatii precum si cele inchiriate au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca mijloacele de transport au fost utilizate exclusiv de catre agenti de vanzari avand in vedere ca obiectul de activitate al societatii este comert iar din foile de parcurs rezulta ca numai agentii de vanzari utilizeaza autovehiculele; sustine ca societatea are doi angajati cu contract individual de munca care au functii de agent de vanzari, are doi administratori conform actului constitutiv , incadrati cu contract individual de munca care au inclusa in mandat deplasarea catre clientii, furnizorii societatii.Societatea detine trei autoturisme cu care aceste persoane se deplaseaza precum si o autoutilitara KIA cu care transporta marfurile si un stivuator Komatsu.

Societatea contestatoare sustine ca realizeaza venituri din vanzarea de marfuri de catre clienti din alte judete iar deplasarile necesita combustibil, piese de schimb.

Cu privire la combustibilul achizitionat societatea contestatoare sustine ca acesta se poate verifica dupa kilometrajul masinilor sau orarul de functionare pe anii 2014, 2015 respectiv 2016 iar alimentarea cu combustibil s-a efectuat pe baza de card de combustibil emis de furnizorul de combustibil; contractul incheiat cu acest furnizor contine niste clauze stricte de alimentare , alimentarea se poate efectua numai pentru autovehiculele proprietatea societatii.

Societatea contestatoare sustine ca cea mai evidenta greseala rezulta din faptul ca organul de control a generalizat si a inclus in constatare toate cheltuielile pentru toate mijloacele de transport respectiv si pentru utilajul Komatsu respectiv autoutilitara KIA care sunt folosite in mod exclusiv pentru activitatea firmei(incarcarea, descarcarea respectiv transportul marfii).

In ceea ce priveste impozitul pe profit, in speta sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06.2012, care prevede:

“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.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

La art.21 alin.(4) din Codul fiscal se prevede:

“(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."

Incepand cu data de 01.07.2012, art.21 alin.(3) lit.n) se modifica in sensul ca:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții."

iar incepand cu data de 01.01.2012, alin.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se modifica in sensul ca:

"(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;"

La pct.49 ^2 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Cod, se prevede:

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

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

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, rovinietă, 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.”

Incepand cu data de 01.01.2016 in speta sunt aplicabile prevederile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

1) 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.[...]

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții;

La pct.16 din H.G. Nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.25 alin.(3) lit.l) din Cod, se prevede:

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

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

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal 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 enunțate se reține că sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative.

De asemenea, se reține că au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Începând cu data de 01.07.2012, prin OUG 24/2012, se modifică art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal în sensul că au deductibilitate limitată, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de persoane cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice limitat potrivit alin.(4) lit.t) la cel mult un singur

autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții respectiv 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au 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 aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Prin Normele date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal respectiv art.25 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal se prevede ca justificarea utilizării vehiculelor , în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil , se efectuează pe baza documentelor financiar contabile și prin întocmirea foilor de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații;categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi , norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea legiuitorul specifică cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale și anume:se cuprind cheltuielile direct atribuite vehiculului cât și cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing cum sunt;impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecții tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată;dobanzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pe perioada 01.07.2012 -31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;[...]

-art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...]

-art.147¹

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor destinate funcționării vehiculelor motorizate, pe luna decembrie 2011 sunt aplicabile și prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care elimină dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției unor categorii de vehicule rutiere și anume:

"(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.

Pe perioada 01.01.2012-30.06.2012, prin OUG nr.125/2011, art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

“(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.”

Începând cu data de 01.07.2012, prin Ordonanța nr.24/2012 art.145¹ din Codul fiscal a fost modificat în sensul:

“(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.”

În H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal data în aplicarea nr.145¹ din Cod, în vigoare pe perioada 01.01.2011-30.06 2012, se prevede:

"45¹.(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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

La pct.45¹ din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 , dat în aplicarea art.145¹ din Cod, în vigoare începând cu data de 01.07.2012, se prevede:

"(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.[...]

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Pe perioada 01.01.2016-30.04.2017, sunt aplicabile prevederile art.297, 299, 301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit carora:

-art.297

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

a) operațiuni taxabile;[...]

-art.299

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

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

-art.301

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 297 - 300.”

La art.298 din același act normativ se prevede:

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

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

La pct.68 din H.G. Nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.298 din Cod, se prevede:

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

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării,

achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.[...]

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

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului

de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții; [...]

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

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.”

Din cadrul legal mai sus enunțat se reține ca orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea se reține ca, pe perioada verificată legiuitorul prin art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (ianuarie 2011) respectiv limitări ale dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor de combustibil destinat vehiculelor aflate în proprietatea sau în folosința persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul soferului destinate exclusiv transportului de persoane.

Se reține ca, pe perioada 01.07.2012-31.07.2015, legiuitorul 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.

Începând cu data de 01.07.2012, taxa aferentă achiziției intracomunitare, importului, leasingului, închirierii precum și cheltuielilor legate de actele autovehicule este

deductibila, fara a se limita la 50% dreptul de deducere , daca vehiculele sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice respectiv pentru deplasari în tara sau în strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de catre dealerii auto.

Insa, in lege se prevede ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cu privire la utilizarea vehiculelor utilizate de agentii de vanzari , in normele de aplicare a art.145¹ respectiv art.298 din Cod, legiuitorul le defineste ca reprezentand vehiculele utilizate in cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre agentii acesteia care se ocupa in principal cu prospectarea pietei , desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor/serviciilor asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor.

Totodata se retine ca, utilizarea vehiculelor pentru activitatile exceptate respectiv si pentru vehiculele utilizate de agentii de vanzari, rezulta in functie de fiecare situatie in parte , din informatii cum sunt:obiectul de activitate al persoanei impozabile , dovada ca persoana impozabila are personal angajat cu calificare in domeniile prevazute de exceptii, foile de parcurs care trebuie sa contina informatii precum categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

Daca situatia de fapt constatata de organul fiscal este diferita de situatia prezentata de persoana impozabila in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a taxei, organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentei ce-i revin relevanta starii de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, in cazul in care un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2011-31.12.2016, Societatea X a înregistrat în evidenta contabila achizitii de combustibil, piese de schimb, reparatii auto conform facturilor emise de diversi furnizori, in baza carora a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli reprezentand combustibil, piese de schimb, reparatii auto precum si TVA deductibila, pentru mijloace de transport in folosinta precum si pentru mijloacele de transport inchiriate.

Se retine ca, in timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat situatii financiar contabile, documente din care sa rezulte consumul de combustibil, cheltuielile cu piesele de schimb, reparatiile auto pentru fiecare vehicul utilizat in scopul activitatii economice, nu a prezentat foi de parcurs care sa contina informatii precum categoria de

vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau orice alte dovezi din care sa rezulte ca vehiculul a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice. In timpul controlului, societatea contestatoare a prezentat foi de parcurs numai pentru un numar de doua vehicule, in conditiile in care societatea a avut in folosinta cel putin un numar de patru vehicule.

Se retine ca foile de parcurs prezentate sunt incomplete, nu au inregistrati kilometrii parcursi totalizati, nu rezulta si nu este specificat scopul deplasarii, nu sunt specificate normele proprii de consum carburant pe kilometru parcurs iar kilometrii trecuti in foile de parcurs sunt nesemnificativi raportat la cheltuielile cu consumurile înregistrate.

Prin urmare, foile de parcurs prezentate de societate nu pot fi considerate documente justificative in baza carora s-ar acorda dreptul de deducere la TVA si cheltuielile cu combustibilul, piese de schimb, reparatii auto, in conditiile in care nu contin informatii precum categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau orice alte dovezi din care sa rezulte ca vehiculul a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia mijloacele de transport au fost utilizate exclusiv de catre agenti de vanzari avand in vedere ca obiectul de activitate al societatii este comert iar din foile de parcurs rezulta ca numai agentii de vanzari utilizeaza autovehiculele nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care foile de parcurs prezentate pentru doua vehicule sunt incomplete, nu au inregistrati kilometrii parcursi totalizati, nu rezulta si nu este specificat scopul deplasarii, nu sunt specificate normele proprii de consum carburant pe kilometru parcurs iar kilometrii trecuti in foile de parcurs sunt nesemnificativi raportat la cheltuielile cu consumurile înregistrate.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate pentru vehiculele utilizate de agentii de vanzari, persoana impozabila are obligatia sa faca dovada ca are personal angajat cu calificare de agent de vanzari si de asemenea trebuie sa prezinte foile de parcurs care trebuie sa contina informatii precum categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia aceasta detine trei autoturisme cu care se deplaseaza, o autoutilitara KIA cu care a transportat marfurile si un stivuitor Komatsu iar organele de inspectie fiscala in mod gresit au generalizat si au limitat la 50% dreptul de deducere a taxei si cheltuielilor cu achizitiile de combustibil, piese de schimb si reparatii auto pentru toate vehiculele in conditiile in care utilajul Komatsu respectiv autoutilitara KIA au fost folosite in mod exclusiv pentru desfasurarea activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece societatea contestatoare nu a prezentat o situatie a consumului de combustibil, a pieselor si reparatiilor auto efectuate la aceste vehicule.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia**

comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

In conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat o situatie din care sa rezulte consumul de combustibil, a pieselor de schimb si reparatiilor destinate functionarii utilajul Komatsu respectiv autoutilitareii KIA, organul de solutionare a contestatiei va mentine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala in sensul limitarii la 50% a dreptul de deducere a taxei si a cheltuielilor deductibile fiscal si pentru aceste vehicule.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca "Societatea supusa verificarii a avut si are in exploatare mijloace de transport inchiriate asa cum a specificat si administratorul societatii in Nota explicativa atasate procesului verbal , dar pentru care nu a justificat in timpul controlului, consumurile realizate pentru fiecare mijloc de transport in parte respectiv fise pentru activitatea zilnica la utilajele exploatate."

In conformitate cu prevederile art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

"Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei."

Insa la contestatia formulata societatea contestatoare nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte o alta situatie decat cea prezentata de organele de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

"(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."

Prin urmare, argumente societatii contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care acestea nu sunt insotite de dovezile pe care se intemeiaza.

Intr-o speta similara , in Sentinta civila , Tribunalul , facand referire la pct.49 ^2 alin.(2) din H.G. Nr.44/2004, in forma introdusa prin H.G. Nr.570/2012 , aplicabil actelor administrativ fiscale contestate, specifica faptul ca" justificarea utilizarii vehiculelor in sensul acordarii deductibilitatii integrale la calculul profitului impozabil, se efectueaza pe baza documentelor justificative si prin intocmirea foii de parcurs care trebuie sa cuprinda cel putin urmatoarele informatii:categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare , reclamanta este aceea care trebuie sa demonstreze, prin intocmirea

documentelor justificative in modul impus de lege ca a utilizat autovehiculele in discutie exclusiv in scopul activitatii economice.

In lipsa unor astfel de dovezi justificative intocmite conform cerintelor legale, organul fiscal nu poate retine faptul ca utilizarea autovehiculelor in discutie s-a facut exclusiv in scopul activitatii economice.”

Avand in vedere ca societatea contestatoare prin documentele prezentate nu a facut dovada ca mijloacele auto pe care le detine in patrimoniu precum si cele inchiriate au fost utilizate exclusiv pentru desfasurarea activitatii si se incadreaza in exceptiile prevazute de lege se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deductere a cheltuielilor cu combustibilul, piese de schimb si reparatii in limita a 50% pe perioada 01.01.2011-31.12.2016 si au respins la deductibilitate cheltuielile in limita a 50%, pe aceasta perioada.

In conditiile in care societatea nu justifica cu documente cheltuielile cu combustibilul(foi de parcurs, o situatie din care sa rezulte consumul de combustibil pentru autoutilitate marca KIA respectiv utilajul Komatsu) se retine ca vehiculele in cauza au fost utilizate atat pentru activitatea economica cat si in scop personal.

In conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal metinute prin art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

si pct.43 din H.G. Nr.44/2004 precum si pct.17 din H.G. nr.1/2015,date in aplicarea acestor articole de lege, potrivit carora:

“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;”

se retine ca cheltuielile cu combustibilul, efectuate in vederea functionarii vehiculelor detinute in patrimoniul societatii, utilizate si in scop personal sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pe perioada verificata.

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal , pe perioada 2011-2016, in conformitate cu prevederile art.17, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 31.12.2015 respectiv Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, potrivit carora:

-art.17

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

-art.19

“(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.”

De asemenea se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere a TVA in limita a 50% si au respins la deductibilitate TVA in limita a 50 % aferenta achizițiilor de combustibil, piese de schimb si reparatii auto destinate functionarii mijloacelor auto detinute in patrimoniu si inchiriate, in conditiile in care documentele-foile de parcurs prezentate pentru doua vehicule au fost incomplete respectiv nu au inscrisi kilometri parcursi totalizati, nu rezulta si nu este specificat scopul deplasarii, nu sunt specificate normele proprii de consum carburant pe kilometru parcurs iar kilometrii trecuti in foile de parcurs sunt nesemnificativi raportat la cheltuielile cu consumurile înregistrate iar pentru celelalte vehicule nu s-a facut dovada ca au fost utilizate exclusiv in scopul desfasurarii activitatii, nu a fost prezentata o situatie din care sa rezulte consumul de combustibil destinat functionarii utilajului Komatsu respectiv autoutilitareii KIA, foi de parcurs pentru acest vehicul din care sa rezulte consumul de combustibil respectiv o situatie privind achizitia de piese de schimb si reparatii pentru acest mijloc de transport.

In consecinta, in conditiile in care societatea nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei va mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, piese de schimb si reparatii auto precum si nedeductibilitatea TVA iar in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X, cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

2.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra bazei impozabile, contestat de Societatea X, **Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor impozabile stabilite prin estimare in conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, pe perioada verificata, Societatea X a efectuat tranzactii cu societatea afiliata din Ungaria atat in calitate de client cat si in calitate de furnizor, fiind vandute si achizitionate produse (marfuri) existente atat in portofoliul societatii verificate cat si in portofoliu societatii afiliate.Societatea contestatoare a efectuat achizitii de la societatea afiliata precum si livrari catre acesta societate.

Cu privire la livrarile de marfa declarate ca fiind efectuate catre societatea afiliata,

administratorul societatii a precizat ca marfa nu a circulat in fapt deoarece Societatea X a avut in timp marfa achizitionata din China si din India, care a fost descarcata, desigilata si receptionata in depozitul societatii din Ungaria, livrarea efectuandu-se direct din depozitul din Ungaria, din marfa sosita si receptionata in depozitul societatii afiliate.

Cu privire la marfa facturata catre societatea afiliata, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a evidentiat marfa intrata in gestiune la pretul de achizitie si descarcarea de gestiune a fost efectuata tot la pretul de achizitie.

Luand in considerare dispozitiile art.19 alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia tranzactiile intre persoane afiliate se realizeaza conform principiului pretului pietei libere iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer conform dispozitiilor Ordinului nr. 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea pretului marfii comparand preturile de vanzare a marfii practicate intre intreprinderi independente cu cele practicate la vanzare cu societatea afiliata. Organul de inspectie fiscala a determinat adaosul practicat de societate fata de vanzarile efectuate catre societatea afiliata raportat la pretul practicat la intreprinderi independente pe anii 2011, 2013, 2014, pentru marfurile identificate cu aceeasi denumire si coduri ca fiind vandute, constatand ca pretul de vanzare practicat catre persoane independente este net superior fata de pretul practicat la societatea afiliata, procentele fiind cu 91,30% mai mici fata de vanzarile efectuate la pret en-gros, respectiv 231,49% pentru intreprinderi independente, la nivelul anului 2011; 154,77% în anul 2013 raportat la pretul de vanzare en-gros; 208,422% raportat la intreprinderi independente in anul 2014 la pret cu amanuntul.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca adaosul mediu practicat de societate, pe perioada 2011 -2016, a fost de 96,97144%, asa cum rezulta si din procesul verbal si au procedat la determinarea bazei de impozitare.

Asupra veniturilor neinregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.17 si art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au stabilit o diferenta de impozit pe profit de plata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca detine mai multe gestiuni de depozite pentru marfuri din care unul si in Ungaria, la sediul societatii afiliate; aici au intrat marfurile vamuite in Slovenia.

Cu privire la adaosul comercial practicat, societatea contestatoare sustine ca bunurile au fost valorificate in Ungaria dupa cum rezulta si din declaratia recapitulativa 390 precum si din contractele incheiate, situatiile financiar contabile, comenzi, corespondenta intre parti; Sustine ca, in baza comenzilor lansate de societatea afiliata, societatea contestatoare a oferat si vandut bunuri din depozitul situat in Ungaria; la formarea pretului s-a avut in vedere faptul ca bunurile au fost valorificate catre partenerul contractual in mod direct din depozitul din Ungaria, fara costuri suplimentare de transport, logistica sau marketing. Rata adaosului comercial se stabileste in mod liber conform regulilor unor pietei libere; e destul de greu de inteles cum ar fi posibila determinarea adaosului practicat in conditiile unui comert liber si globalizat, fiind o piata deschisa si integrata in piata interna europeana.

Arata ca adaosul comercial pentru vanzarile en-gros, practicat cu societatea afiliata au fost : de 17,78 % in anul 2011, 10,11% in anul 2012, 3,64 % in anul 2013, 13,69 % in anul 2014, 17,42 % in anul 2015 si 161,21% in anul 2016; considera ca este nelegal si neintemeiat sa mai calculezi si sa aplici un adaos mediu de 96,97144% asupra unei

vanzari unde s-a aplicat deja un adaos comercial.

În drept, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, prevede:

“(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.[...]”

(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

Iar la art.11 din același act normativ se prevede:

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

La pct.23, pct. 24, pct.32, pct. 33 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

“23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor;

b) metoda cost-plus;

c) metoda prețului de revânzare;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.[...]

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:

a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);

b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.[...]

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil."

Din prevederile legale enunțate se retine ca tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pretului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau

impuse care nu trebuie sa difere de relatiile comerciale sau financiare stabilite intre intreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au in vedere principiile privind preturile de transfer.

Preturile de transfer sunt preturile la care o companie transfera bunuri si proprietati sau presteaza servicii catre companii afiliate.

Analizarea tranzactiilor intre persoane juridice afiliate se datoreaza asa numitei practici de "transfer al preturilor" , practica care consta in efectuarea de tranzactii la preturi speciale si/sau conditii speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare si la alterarea taxelor si a impozitelor datorate.

Astfel, in vederea determinarii cu cat mai mare exactitate a taxelor si impozitelor care ar trebui sa revina fiecarei jurisdictii fiscale in conditii de piata libera, autoritatile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricareia dintre persoane pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiilor.

Din prevederile legale enuntate se retine ca la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor dintre persoanele afiliate pot fi folosite o serie de metode ,dintre cele expres enumerate precum si orice alta metoda recunoscuta de liniile directoare privind preturile de transfer emise de Organizatia pentru Cooperare si Dezvoltare Economica, pentru fiecare caz in parte alegandu-se metoda adecvata.

In speta, urmare analizarii documentelor prezentate de societate s-a constatat ca livrarea intracomunitara de marfa catre societatea afiliata nu a fost justificata deoarece nu exista documente de transport a marfii din Romania in Ungaria , in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile de marfa efectuate din China si India au fost transportate conform cantitatilor in kilograme de pe CMR din depozitul societatii afiliate in depozitul societatii X.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca Societatea X nu avea faptic o marfa care sa nu fi fost transportata in Romania si sa fi fost vanduta direct in Ungaria fara a mai fi transportata in Romania.

De asemenea, din informatiile si materialul transmis de autoritatile fiscale din Slovenia , rezulta ca marfa achizitionata din China a intrat in totalitate in Romania in conditiile in care administratorul Societatii X a confirmat autoritatilor fiscale din Slovenia ca toata marfa a intrat in Romania.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au analizat cantitatile de marfa indicate pe CMR in kilograme, deoarece societatea contestatoare nu a prezentat un numar de aviz, factura sau container ori un alt element care sa conduca la identificarea unei cantitati de marfa in conditiile in care in aceeaasi perioada Societatea X a efectuat achizitii de marfuri similare de la societatea afiliata.

Din informatiile existente in baza de date ANAF si declaratiile prezentate de Societatea X, s-a constatat ca in perioada 2012-2016, perioada in care organul de control a solicitat informatii autoritatilor fiscale din Slovenia, aceasta a efectuat achizitii de la societatea afiliata si a facturat livrari de marfuri catre societatea afiliata.

Avand in vedere ca administratorul Societatii X a confirmat autoritatilor fiscale din Slovenia ca toata marfa achizitionata din China a intrat in Romania, faptul ca societatea contestatoare nu detine documente de transport pentru livrarea intracomunitara a marfii din care sa rezulta ca marfa a circulat din Romania in Ungaria iar aceasta a efectuat descarcarea de gestiune a marfii facturata societatii afiliate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca toata marfa achizitionata din China a intrat in depozitul din Romania si a fost valorificata pe teritoriul Romania.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat societatii contestatoare dosarul preturilor de transfer asa cum se prevede la art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare coroborat cu prevederile Ordinului 222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere ca ponderea tranzactiilor derulate cu societatea afiliata in total tranzactii intracomunitare si mai mult organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa a fost valorificata pe teritoriul Romaniei.

Avand in vedere ca Societatea X a inregistrat in gestiune marfa intrata la pret de achizitie iar descarcarea din gestiune a marfii s-a efectuat tot la pretul de achizitie si totodata s-a constatat ca livrarile efectuate in perioada 2011-2015 catre societatea afiliata au fost facturate la preturi net inferioare preturilor practicate pe piata interna si mai mult s-a constatat ca marfa care a facut obiectul tranzactiilor cu persoana afiliata nu a parasit fizic teritoriul Romaniei, aceasta fiind valorificata in Romania, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea pretului de vanzare al marfii comparand preturile de vanzare practicate intre intreprinderi individuale cu cele practicate la vanzare marfii catre societatea afiliata.

Se retine ca, la determinarea adaosului comercial pentru produsele vandute catre societatea afiliata, organele de inspectie fiscala au avut in vedere preturile practicate, pe denumire de produs , coduri similare, a produselor comercializate catre intreprinderi individuale pe anii 2011, 2013 si 2014. Au constatat ca pretul de vanzare practicat catre persoane independente este net superior fata de pretul practicat pentru vanzarile catre societatea afiliata, procentele fiind cu 91,30% mai mici fata de vanzarile efectuate la pret en-gros, respectiv 231,49% pentru intreprinderi independente, la nivelul anului 2011; 154,77% în anul 2013 raportat la pretul de vanzare en- gros; 208,422% raportat la intreprinderi independente in anul 2014 la pret cu amanuntul.

Prin urmare, s-a constatat ca adaosul mediu practicat de societate, pe perioada 2011 -2016, a fost de 96,97144%, asa cum rezulta si din procesul verbal iar baza de impozitare suplimentara este ..

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca adaosul comercial pentru vanzarile en-gros, practicat cu societatea afiliata au fost de 17,78 % in anul 2011, 10,11% in anul 2012, 3,64 % in anul 2013, 13,69 % in anul 2014, 17,42 % in anul 2015 si 161,21% in anul 2016, adaos comercial net inferior adaosului comercial practicat de societatea contestatoare cu intreprinderile individuale.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in cadrul unei tranzactii efectuate intre persoane romane si persoane nerezidente afiliate precum si intre persoane romane afiliate , autoritatile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.

In speta se retine ca la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoanele juridice afiliate, organele de inspectie fiscala au avut in vedere metoda compararii preturilor care presupune compararea pretul tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente atunci cand sunt vandute produse sau servicii comparabile.

Potrivit legii pretul de piata este acel pret pe care l-ar fi convenit persoane independente, in conditiile existente pe piata , comparabile din punct de vedere comercial , pentru transferul de bunuri sau marfuri identice ori similare , in cantitati comparabile, in acelasi punct din lantul de productie si de distributie si in conditii comparabile de livrare si de plata.

Se retine ca, pentru stabilirea valorii de piata se poate recurge la compararea preturilor convenite intre persoane afiliate cu preturile convenite in relatiile su persoane independente pentru tranzactii comparabile (compararea interna a preturilor) sau compararea preturilor convenite intre persoane independente pentru tranzactii comparabile (compararea externa a preturilor).

Dupa cum s-a aratat si mai sus , la determinarea pretului de piata , organele de inspectie fiscala au determinat pretul de piata recurgand la compararea preturilor

convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente pentru tranzacții comparabile.

Argumentul societății contestatoare potrivit căruia la formarea prețului s-a avut în vedere faptul că bunurile au fost valorificate către partenerul contractual în mod direct din depozitul din Ungaria, fără costuri suplimentare de transport, logistică sau marketing, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din informațiile și materialul transmis de autoritățile fiscale din Slovenia, rezultă că marfa achiziționată din China a intrat în totalitate în România în condițiile în care administratorul Societății X a confirmat autorităților fiscale din Slovenia că toată marfa a intrat în România iar la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, argumentul societății contestatoare potrivit căruia rata adaosului comercial se stabilește în mod liber conform regulilor unor piețe libere și este destul de greu de înțeles cum ar fi posibilă determinarea adaosului practicat în condițiile unui comerț liber și globalizat, fiind o piață deschisă și integrată în piața internă europeană, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care legiuitorul prin Codul fiscal definește prețul de piață precum și metodele de estimare a prețului de piață al tranzacțiilor respectiv metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revanzare, orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică iar la stabilirea prețului de piață organele de inspecție fiscală au utilizat metoda comparării prețurilor prevăzută de legiuitor.

Având în vedere că argumentele societății contestatoare, neprobate cu documente, nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare.

Se reține că în mod legal asupra veniturilor neînregistrate în evidențele contabile pe perioada verificată, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.17 și art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o diferență de impozit pe profit de plată.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată asupra veniturilor neînregistrate în evidențele contabile pe perioada 2011-2016.

3.În ceea ce privește TVA colectată suplimentar asupra bazei impozabile, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe dacă livrările intracomunitare de bunuri efectuate de Societatea X către societatea afiliată sunt scutite de TVA în condițiile în care aceasta nu face dovada transportului marfurilor din România în Ungaria.**

În fapt, urmare verificării s-a constatat că în perioada 2011 - 2016, Societatea X a facturat livrări de bunuri către societatea afiliată pentru care în timpul controlului nu au fost identificate documente de transport marfa iar administratorul societății a declarat verbal că marfa facturată către societatea afiliată, nu a circulat în fapt întrucât, societatea supusă controlului a avut în timp marfa achiziționată din China și din India, marfa care a fost

descarcata, desigilata si receptionata in depozitul societatii din Ungaria, situatie in care livrarea a fost efectuata direct din depozitul din Ungaria, din marfa sosita si receptionata in depozitul societarii afiliate.

Dupa cum s-a aratat si la cap."Impozit pe profit" Societatea X a efectuat achizitii de marfa din China si din India, iar marfa a fost expediata in Slovenia, unde aceasta a avut reprezentanti vamali si fiscali care au declarat marfa sosita in port ca livrare intracomunitara in sistemul VIES.

In conditiile in care societatea contestatoare nu a declarat achizitiile efectuate din China si din India asa cum au sosit in Slovenia, (în declaratia D 390), existand neconcordante semnificative, organele de inspectie fiscala au intocmit Nota de fundamentare si au solicitat informatii si lamuriri, autoritatilor din Slovenia pentru perioada 2012-2016.

Din raspunsurile primite de la autoritatile din Slovenia , pe baza materialului transmis, organele de inspectie fiscala au procedat la analiza marfurilor intrate, a cantitatilor din facturile emise de furnizorii din China si India si la compararea acestora cu informatiile din documentele de transport (CMR), si a facturilor emise de catre transportatori pentru toata marfa, pe distanta Ungaria unde a fost desigilata marfa si depozitul societatii din Romania si au constatat ca toata marfa a fost descarcata si desigilata in Ungaria si ulterior a fost transportata in Romania.

Avand in vedere faptul ca toate achizitiile de marfa efectuate din China si India au fost transportate conform cantitatilor in kilograme de pe CMR din depozitul societatii afiliate in depozitul societatii X din Romania, societatea X nu avea faptic o marfa care sa nu fi fost transportata in Romania si sa fi fost vanduta direct in Ungaria fara a mai fi transportata in Romania. Analiza cantitatilor de marfa transportate a fost efectuata in baza CMR deoarece documentele de transport nu contin in toate cazurile informatii cu privire la marfa transportata decat in kilograme fara a se indica un numar de aviz ori factura ori container ori un alt element care sa conduca la identificarea unei cantitati de marfa, in conditiile in care in aceeaasi perioada si societatea afiliata a efectuat livrari de marfa similara catre Societatea X.

Totodata, raportat la perioada 2012-2016, perioada pentru care organul de control a solicitat informatii autoritatilor fiscale din Slovenia, din informatiile din bazele de date ANAF, cat si declaratiile întocmite si transmise de Societatea X organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la societatea afiliata au fost in suma de.. iar livrarile declarate au fost in suma de..

Avand in vedere faptul ca societatea X nu detine documente de transport pentru livrarea marfii, ca marfa nu a circulat fizic, din Romania in Ungaria, ca societatea contestatoare a efectuat descarcarea de gestiune cu marfa facturata societatii afiliate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca marfa a fost valorificata pe teritoriul Romaniei.

In timpul controlului , societatea a prezentat avize de insotire a marfii emise catre societatea afiliata care contin informatii minimale cu privire la mijloacele de transport utilizate, delegati.

Se retine ca, Societatea afiliata a transmis societatii X codul valabil de inregistrare in scopul de TVA potrivit prevederilor art. 294, alin (2), lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, insa societatea contestatoare nu a prezentat documentatia prevazuta de Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, respectiv: contractul cu beneficiarul, specificatii de elemente anexate livrarilor si prestarilor de servicii intracomunitare, facturile care contin informatiile prevazute la art. 319 din Codul Fiscal; nu au fost prezentate documentele de transport international (CMR) care justifica

faptul ca, marfurile au parasit teritoriul tarii.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta bazei de impozitare reprezentand marfa facturata societatii afiliata in regim de scutire de taxa pentru care nu s-a justificat scutirea de TVA; pe perioada 2011-2015, s-a stabilit TVA aferenta bazei impozabile .

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare precizeaza ca nu s-au prezentat documente in vederea justificarii transportului de marfa in cazul livrarilor intracomunitare catre societatea afiliata deoarece aceste marfuri nu au fost transportate efectiv ci depozitate la depozitul situat la societatea afiliata, astfel ca nu detine document de transport; invoca dispozitiile OMFP nr.3055/2009 , art.154 alin.(3), art.155 alin.(1) , art.184 alin.(4) si sustine ca receptia bunurilor se efectueaza la data transferului riscurilor si beneficiilor catre cumparator prin transferul bunurilor din gestiunea vanzatorului in gestiunea cumparatorului iar vanzatorul si cumparatorul au declarat in mod corespunzator vanzarea respectiv cumpararea produselor in sistemul VIES.

In drept, art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.270 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, reglementeaza livrarea de bunuri ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a TVA iar in conformitate cu prevederile alin.(9) al art.128 respectiv al art.270 din aceleasi acte normative invocate:

“Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada 01.12.2011-30.04.2017 respectiv art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu ianuarie 2016, se prevede:

“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.[...]

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca livrarea intracomunitara de bunuri catre o persoana este scutita de taxa daca aceasta persoana comunica furnizorului un cod valabil de inregistrare in scopuri de TVA , atribuit de autoritatile fiscale din alt stat membru si ca acolo unde este cazul , prin ordin al ministerului finantelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de TVA pentru aceasta operatiune.

Pentru explicitarea si aplicarea unitara a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile

prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) -i), art.294 alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015, care prevad:

-art.1 din Ordinul nr.2222/2006

“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. [...]”

Respectiv

-art.1 din Ordinul nr. 103/2016

“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar.”

-art.10 din Ordinul nr.2222/2006

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Respectiv

-art.10 din Ordinul nr.103/2016

“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.[...]

(7) Prin documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o persoană care acționează în numele unuia dintre aceștia, în funcție de tipul transportului, cum ar fi, fără a se limita la acestea, documentele de transport, în cazul în care există un contract de transport între părți sau alte documente care atestă transportul bunurilor, în cazul în care nu există un contract de transport între părți, cum ar fi situația în care furnizorul sau beneficiarul asigură transportul bunurilor cu mijloace proprii de transport.”

iar la art.4 din același act normativ se prevede:

"(4) În sensul prevederilor alin. (2) și (3), prin documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului, se înțelege documente precum:

a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR) întocmită conform Decretului nr. 451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

b) în cazul transportului feroviar: scrisoarea de trăsură, documentul de transport internațional pe căile ferate, documentul de transmitere a vagonului la calea ferată vecină, care să confirme ieșirea mărfii din Uniunea Europeană, și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

c) în cazul transportului multimodal cale ferată - naval: scrisoarea de trăsură și foaia de conosament și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

d) în cazul transportului prin conducte: documentul emis de transportator, cuprinzând date referitoare la bunurile transportate, și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1."

Din prevederile legale enunțate se reține ca livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Se reține astfel ca, pentru a beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarile intracomunitare de bunuri, legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni, justificare care presupune existența, deținerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru și documentul de transport care atestă ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Potrivit legii, prin documentele care atestă ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o altă persoană care acționează în numele unui dintre aceștia, în funcție de tipul transportului și anume:

- în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnet TIR și după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

- în cazul transportului feroviar: scrisoarea de trăsura, documentul de transport internațional pe căile ferate, documentul de transmitere a vagonului pe calea ferată vecină, care confirmă ieșirea mărfii din țară, și după caz documentul de tranzit vamal comunitar T1;

- în cazul transportului multimodal cale-ferată-naval: scrisoare de trăsura și foaie de conosament și după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Pe perioada 2011-2016, Societatea X a efectuat livrări intracomunitare de bunuri către societatea afiliată din Ungaria, care au fost declarate în Declarația recapitulativă privind livrarile/achizițiile/prestarile intracomunitare formular 390.

Se reține ca societatea contestatoare nu deține documente privind transportul mărfii, fizic din România în Ungaria în condițiile în care potrivit legii livrarea intracomunitară

de bunuri presupune expedierea sau transportul bunurilor dintr-un stat membru in alt stat membru de catre furnizor sau de persoana catre care se efectueaza livrarea ori de alta persoana in contul acestora.

In timpul controlului administratorul societatii a declarat verbal ca marfa facturata catre societatea afiliata, nu a circulat in fapt intrucat, societatea a avut in timp marfa achizitionata din China si din India, marfa care a fost descarcata, desigilata si receptionata in depozitul societatii afiliate, situatie in care livrarea a fost efectuata direct din depozitul din Ungaria, din marfa sosita si receptionata in depozitul societatii afiliate.

De asemenea in contestatia formulata , societatea contestatoare sustine ca nu detine documente in vederea justificarii transportului de marfa in cazul livrarilor intracomunitare catre societatea afiliata deoarece aceste marfuri nu au fost transportate efectiv ci depozitate la depozitul situat la societatea afiliata.

Avand in vedere ca urmare verificarilor efectuate, informatiilor si materialului transmis de autoritatile din Slovenia precum si analiza facturilor de achizitie de marfa s-a constatat ca toate achizitiile de marfa din China si India au fost transportate conform cantitatilor in kilograme de pe CMR din depozitul societatii afiliate in depozitul societatii X, societatea X nu avea faptic o marfa care sa nu fi fost transportata in Romania si sa fi fost vanduta direct in Ungaria fara a mai fi transportata in Romania.

Dupa cum s-a specificat si la pct.III.2) la capitolul impozit pe profit, analiza cantitatilor de marfa transportate a fost efectuata in baza CMR deoarece documentele de transport nu contin in toate cazurile informatii cu privire la marfa transportata decat in kilograme fara a se indica un numar de aviz ori factura ori container ori un alt element care sa conduca la identificarea unei cantitati de marfa, in conditiile in care in aceiasi perioada si societatea afiliata a efectuat livrari de marfa similara catre Societatea X.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea contestatoare precizeaza in mod clar ca nu detine documente de transport a marfii din Romania in Ungaria iar argumentele societatii contestatoare nu se confirma avand in vedere analiza achizitiilor de marfa din China si India efectuata de organele de inspectie fiscala precum si informatiile transmise de autoritatile vamale din Slovenia se retine ca in speta, pentru livrarile de bunuri facturate catre societatea afiliata in regim de scutire de taxa nu se justifica scutirea de TVA , in conditiile in care nu s-a facut dovada transportului respectiv nu au fost prezentate documente de transport (CMR) din care sa rezulte ca marfa a circulat fizic,din Romania in Ungaria; potrivit prevederilor legale mai sus enuntate scutirea de TVA pentru livrarile intraconunitare de bunuri se justifica cu documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

De asemenea,analizand facturile emise de Societatea X catre societatea afiliata, existente in copie la dosarul cauzei , se retine ca acestea, la rubrica "date privind expeditia" nu contin informatii referitoare la transportul marfii, in conditiile in care potrivit prevederilor legale mai sus enunate scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare de bunuri se justifica cu factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal respectiv art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

Prin urmare, in conditiile in care nu s-a justificat scutirea de taxa cu documentele prevazute in mod expres de lege, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat livrarea de bunuri, facturata societatii afiliata si descarcata din gestiune, ca fiind efectuata in Romania.

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul ministrului Finantelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) si art.144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.12.2011-31.12.2015 si art.1 alin.(10) din Ordinul

nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.294 alin.(1) lit.a) -i), art.294 alin.(2) si art.296 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016:

“(10) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.”

Astfel se retine ca in mod legal, pe perioada 2011-2015, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile cu cota de 24% in conformitate cu prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.134¹, art.134², art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar pe anul 2016, TVA aferenta bazei impozabile cu cota de 20%, in conformitate cu prevederile art.270 alin.(1) coroborat cu prevederile art.280, art.81, art.282, art.286, art.291 din Legea nr. privind Codul fiscal.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca societatea contestatoare nu face dovada transportul bunurilor din Romania in Ungaria se retine ca aceasta nu justifica emiterea facturilor catre societatea afiliata, in regim de scutirea de taxa , astfel ca in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

4.In ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestate de societate mentionam:

Cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este daca Societatea X datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala asupra veniturilor impozabile, neinregistrate in evidentele contabile.

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat existenta avizului de insotire marfa emis de Societatea P catre Societatea X, reprezentand doua monumente funerare (fara alte elemente de identificare) avand completat la rubrica delegat- persoana fizica... si mijloc de transport., pentru care organul de control nu a identificat nicio inregistrare in contabilitate si nici in programul de gestiune.

Din analiza stocului de marfa la terti la data de 31.12.2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea P, figura cu stoc de marfa la terti...In anul 2013 ,organele de inspectie fiscala nu au identificat livrari de marfa in custodie, iar la sfarsitul anului 2013 nu mai exista stoc in custodie pentru aceasta societate.

Luand in considerare avizul de insotire a marfii, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in speta a avut loc o achizitie de marfa urmata de livrare de marfa,

operatiuni care nu au fost inregistrate in evidentele contabile in anul 2013, astfel ca au procedat la determinarea veniturilor aferente; aplicand adaosul mediu practicat de societate in perioada 01.01.2011- 31.12.2016, de 96.97144%, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri suplimentare iar in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit profit impozabil suplimentar si totodata diferenta de impozit pe profit de plata.

De asemenea, asupra veniturilor neinregistrate in evidentele contabile, in conformitate cu prevederile art.128, 137, 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA .

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare arata ca a avut relatii comerciale cu societatea P, incepand cu data de 28.09.2009 , data la care a fost intocmit un contract de custodie marfa iar primul aviz de insotire a marfii in custodie este din data de 30.06.2010, data care nu a facut obiectul controlului.

Societatea contestatoare sustine ca a anexat, la punctul de vedere fisa avizelor de insotire a marfii in custodie pe toata perioada colaborarii cu societatea P, insa organul de control a desconsiderat in totalitate acest aspect .

In materie de impozit pe profit, pe anul 2013, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, potrivit careia:

“(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.”

Potrivit pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevad urmatoarele:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

In conformitate cu prevederile O.M.F.P.nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Sectiunea 7-Principii contabile generale,pct.36, se prevede:

“(2) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii veniturilor , dintr-un an fiscal .

De asemenea, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate .

In materie de TVA , pe anul 2013, sunt aplicabile prevederile art.128, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.128

“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

coroborat cu prevederile art.137 si art.140 din acelasi act normativ, potrivit carora:

-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.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si proprietar .

Se retine ca, baza impozabila a taxei pe valoarea adaugata este constituita , pentru livrari de bunuri si prestari de servicii , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in baza avizului de insotire a marfii emis de Societatea P, Societatea X a achizitionat doua monumente funerare, delegat fiind PF.. si mijlocul de transport ...

Se retine ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala nu au identificat inregistrarea achizitiei in evidentele contabile si nici existenta in stoc a marfii achizitionate, la data de 31.12.2013.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au reconsiderat operatiunea derulata in baza avizului de insotire a marfii si au procedat la stabilirea veniturilor si cheltuielilor neinregistrate in evidentele contabile; la stabilirea veniturilor impozabile organele de inspectie fiscala au avut in vedere adaos comercial mediu de 96,97144% practicat de societate pe aceasta perioada , astfel au stabilit venit impozabil suplimentar.

Luand in considerare cheltuielile deductibile fiscal cu achizitia marfii, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit profit impozabil si diferenta de impozit pe profit, pe anul 2013.

In ceea ce priveste TVA se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor neinregistrate in evidentele contabile, avand in vedere ca baza impozabila a taxei pe valoarea adaugata este constituita , pentru livrari de bunuri si prestari de servicii , din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia intre cele doua societati a existat un contract de custodie a marfii iar primul aviz de insotire a marfii in custodie este din

data de 30.06.2010, data care nu a facut obiectul controlului, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat documentele prezentate de societate in timpul controlului si au constatat ca la data de 31.12.2012, societatea P, figura cu stoc de marfa la terti ;pe anul 2013 nu au fost identificate livrari de marfa in custodie, iar la sfarsitul anului 2013 nu mai exista stoc in custodie pentru aceasta societate.

Mai mult, obligatiile fiscale contestate au fost stabilite asupra livrarilor de marfa achizionate in baza avizului de insotire emis de societatea P catre Societatea X in data de 03.05.2013, achizitii care nu au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii ; de asemenea, urmare verificarii s-a constatat ca marfa achizitionata in baza acestui aviz nu se afla in gestiunea societatii, acesta fiind livrata si neinregistrata in evidentele contabile.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, stabilite de plata prin Decizia de impunere .

5.In ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala , contestate de societate, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe profit si TVA prin actul administrativ fiscal contestat in conditiile societatea nu a justificat cu documente descarcarea din gestiune a marfurilor degradate.**

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2016, Societatea X a efectuat descarcare de gestiune a marfii si a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de.., cu mentiunea conform proces verbal, fara a prezenta in timpul controlului acest proces verbal.La discutia finala , la care a participat administratorul societatii si reprezentantul societatii care asigura serviciile de contabilitate, au precizat verbal ca a existat si a fost intocmit un proces verbal pentru scaderea din gestiune a sumei reprezentand marfa degradata.

In conditiile in care societatea nu a justificat cu documente scaderea din gestiune a marfii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune in conformitate cu prevederile art.21, alin (4) lit c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si dispozitiile art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal iar in conformitate cu prevederile art.17 si 19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra sumei inregistrata pe cheltuieli reprezentand marfa degradata, neasigurata, in conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 , art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca in timpul controlului a anexat procesul verbal de scadere din gestiune a

marfurilor degradate fizic, zgariate , cu fisuri vizibile .Aceste marfuri au fost scoase din gestiunea societatii deoarece nu mai puteau fi valorificate in conditii normale.

In drept, in materia impozitului pe profit, la art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in luna septembrie 2016, se prevede:

-art.25

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

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

d)scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;

3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;"

La pct.17 din H.G. Nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.25 alin.(4) lit.c) din Cod, se prevad urmatoarele:

"(2) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu. Cauzele de forță majoră pot fi: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

(3) În sensul art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin lege; cheltuielile cu perisabilitatile, pierderile

rezultate din manipulare/depozitare, scazamintele au deductibilitate limitata.

Se retine totodata, ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsa in gestiune ori degradate, neimputabile, precum si taxa pe valoarea adaugata daca aceasta este datorata conform prevederilor titlului VII.

Aceste cheltuieli sunt deductibile in cazul in care stocurile/mijloacele fixe amortizabile au fost distruse urmare unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora, au fost incheiate contracte de asigurare, au fost degradate calitativ si se face dovada distrugerii, au termen de valabilitate/expirare depasit.

In materie de TVA sunt incidente prevederile art.304 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , in vigoare incepand cu data de 01.01.2016 ,potrivit carora:

"(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;"

La pct.78 din H.G. Nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.304 alin.(2) , se prevede :

"(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;[...]

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.

(11) Situațiile menționate la alin. (10) nu sunt exhaustive, în orice altă situație în care persoana impozabilă aduce suficiente dovezi că bunurile sunt distruse, pierdute sau furate, nu are obligația ajustării taxei. De asemenea, situațiile menționate la alin. (9) pot fi aplicate cumulativ, de exemplu, pentru un stoc de produse există o pierdere datorată unor perisabilități, dar stocul respectiv poate fi distrus ca urmare a degradării calitative, ceea ce conduce la neajustarea taxei.

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină

practic imposibilă sau extrem de dificilă.

(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxă în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxă în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare."

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate în mod corespunzător.

Obligația de a demonstra sau a confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate revine persoanei impozabile .

Se reține că în situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă , acestea pot obliga persoana impozabilă să facă ajustarea taxei.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se reține că Societatea X a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu descarcarea de gestiune în cu mențiunea "conform proces verbal" fără a prezenta în timpul controlului sau la discuția finală procesul verbal în baza căruia au fost înregistrate în evidențele contabile aceste cheltuieli.

În actul administrativ fiscal contestat organele de inspecție fiscală precizează faptul că la discuția finală, la care a participat administratorul societății și reprezentantul societății care asigură serviciile de contabilitate, aceștia au precizat verbal că a existat și a fost întocmit un proces verbal pentru scăderea din gestiune a sumei reprezentând marfa degradată.

În contestația formulată reprezentantul legal al societății susține că în timpul controlului a fost anexat procesul verbal de scădere din gestiune a marfurilor degradate fizic, zgariate , cu fisuri vizibile, marfuri scoase din gestiunea societății deoarece nu mai puteau fi valorificate în condiții normale.

La dosarul contestației societatea contestatoare a prezentat procesul verbal de scădere din gestiune a marfurilor degradate în care se precizează că:

"...comisia formată din administratorul societății și gestionarul depozitului...am constatat că în unitatea în cauză sunt anumite marfuri degradate, sparte, alterate pentru care nu se face vinovat personalul depozitului.

Aceste marfuri sunt în valoare de..., conform anexa.

Comisia propune creditarea unității cu contravaloarea marfurilor alterate, degradate, sparte.Marfurile anexate în tabelul acestui proces au fost scoase din activul unității."

Menționăm că la dosarul contestației nu a fost prezentat tabelul cu marfuri degradate însă societatea a anexat poze care diverse obiecte: plăci de marmură, granit sau alt material, obiecte funerare, parti din aceste obiecte.

Analizând procesul verbal de scădere din gestiune a marfurilor degradate, organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă aceste cheltuieli reprezintă perisabilități în limita legală așa cum sunt definite în H.G. nr.831/2004 H.G. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare și anume:

“Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzătorile care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere,

îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)."

sau reprezinta bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate si pentru care societatea contestatoare avea obligatia de a face dovada distrugerii asa cum se prevede la art.25 alin.(4) lit.c) respectiv art.304 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si normele metodologice date in aplicare acestor articole din Cod, mai sus enuntate.

Societatea contestatoare nu a prezentat la dosarul contestatiei un document din care sa rezulte ca marfurile in cauza au fost distruse prin mijloace proprii sau predate unor unitati specializate, asa cum prevede legea.

Mai mult, din pozele prezentate la dosarul contestatiei nu rezulta ca bunuri de natura stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate si care au fost scazute din gestiune in baza procesului verbal din data de 30.09.2016 ar fi fost distruse si scoase din circuitul economic.

De asemenea, la dosarul contestatiei nu au fost prezentate contracte de asigurare din care sa rezulte ca marfa in cauza ar fi fost asigurata iar societatea ar putea recupera dauna de la societatea de asigurare, asa cum a prevazut legiuitorul.

Potrivit prevederilor art.64 , art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.64

"(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri."

-art.72

"Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."

-art.73

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Dupa cum am precizat si mai sus, cu documentele prezentate la dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu face dovada ca marfurile degradate scazute din gestiune in baza procesului verbal ar reprezenta bunuri degradate calitativ care nu mai pot si valorificate, in conditiile in care nu a fost prezentata o situatie intocmita pentru o anumita perioada a perisabilitatilor in limitele legale, nu a fost prezentat un document prin care sa faca dovada ca bunurile au fost distruse prin mijloace proprii sau unitati specializate, fiind astfel scoase din circuitul economic , nu a fost prezentat un contract incheiat cu o societate de asigurari din care sa rezulte ca bunurile in cauza au fost asigurate iar daunele se recupereaza de la societatea de asigurari.

Legiuitorul precizeaza in mod clar ca obligatia de a demonstra sau a confirma in mod corespunzator ca bunurile au fost distruse revine persoanei impozabile , in caz contrar aceasta are obligatia de a efectua ajustarea taxei precum si a cheltuielilor deductibile, aferente.

In lipsa unor dovezi obiective, se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala in speta au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune iar in conformitate cu prevederile art.19, coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au stabilit suplimentar de plata pe anul 2016, impozit pe profit .

De asemenea, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat taxa pe valoarea adaugata in favoarea statului si au stabilit suplimentar de plata TVA aplicand cota de 20% in vigoare in anul 2016 asupra bazei impozabile .

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca documentele si argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X si cu privire la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, stabilite de plata prin Decizia de impunere

6. In ceea ce priveste contestatia formulata de societatea contestatoare referitor la operatiunile derulate cu Societatea F, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 are competenta materiala in a se pronunta asupra acestui caput de cerere in conditiile in care nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare, societatea fiind sanctionata contraventional.**

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca in anul 2013 a emis de la punctul de lucru din Prahova, catre SC X doua avize de insotire a marfii.Tot in anul 2013, SC X a emis aviz catre Societatea F.

De asemenea, arata ca in aprilie 2011 a deschis un punct de lucru in Prahova care a functionat pana in luna martie 2013, data la care a predat afacerea catre F;Punctul de lucru al societatii primea marfa la pret de achizitie conform avizelor de insotire a marfii in toate situatiile pentru ca era punctul de lucru propriu al societatii.

Cand a fost inchis punctul de lucru , Societatea X a transferat marfa inapoi in gestiunea proprie fara a transporta marfa respectiva , de aceea nu exista documente de transport CMR, nu a fost fizic mutata marfa; imediat a fost intocmit aviz de insotire a marfii in custodie catre F, conform contractului de custodie a marfii dar nu cu pretul de intrare in gestiune ci cu pretul de vanzare catre distribuitori , deoarece F era considerat un distribuitor al societatii X.

Din actele administrativ fiscale contestate precum si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei referitoare la operatiunile derulate cu Societatea F , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a majorat nejustificat valoarea stocului de marfa din gestiune fara a inregistra operatiunea si in contabilitate, astfel ca aceasta a fost sanctionata contraventional fiind intocmit procesul verbal de constatare a contraventiilor.

Se retine ca, prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au stabilit obligatii fiscale suplimentare aferente operatiunilor derulate cu Societatea F.

În drept, art.268, art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

-art.268

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

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

-art.269

"(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

La art.272 din același act normativ se prevede:

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

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
c) deciziile de verificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

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

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

Potrivit pct.5 "Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 alin(5) din Codul de de procedura fiscală -Organ competent" din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală":

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

5.2. Prin organe fiscale din aparatul central, prevăzute la art. 272 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, se înțelege organele fiscale care fac parte din structura

centrală a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel cum sunt prevăzute acestea în actul de organizare a instituției.

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

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale."

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca legiuitorul a stabilit competența de soluționare a contestațiilor diferită în cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatorii, în funcție de natura actului administrativ fiscal contestat, calitatea contestatorului, a organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate .

În situația în care contestația este formulată împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală prin care s-au stabilit impozite, taxa, contribuțiile, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale dispusă prin decizia de modificare a bazei de impunere, în cuantum de până la 1 milion lei precum și a deciziei de re verificare, competența de soluționare aparține structurii specializate din cadrul direcției generale regionale a finanțelor publice teritoriale.

În condițiile în care din actele administrative fiscale contestate rezulta că organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare asupra operațiunilor derulate între Societatea X și Societatea F, constatând doar că societatea a majorat nejustificat valoarea stocului de marfă din gestiune fără a înregistra operațiunea și în contabilitate, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate organul de soluționare a contestației nu are competența materială în a se pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În speța se retine că, față de aceste constatări, societatea contestatoare a fost sancționată contravențional fiind întocmit Procesul verbal de constatare a contravențiilor.

Cu privire la plângerile formulate împotriva proceselor verbale de constatare a contravențiilor la art.31 și 32 din Ordonanța nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se prevede:

-art.31

"(1) Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia.[...]

-art.32

"(1) Plângerea se depune la judecătoria în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.

(2) Controlul aplicării și executării sancțiunilor contravenționale principale și complementare este de competență exclusivă a instanței prevăzute la alin. (1)."

Având în vedere prevederile legale enunțate se retine că plângerea împotriva

Procesul verbal de constatare a contravențiilor se depune la judecătoria în a cărei circumscriptie a fost săvârșită contravenția în speta la Judecătoria Gheorgheni.

În consecință, se reține că organul de soluționare a contestației nu are competența materială în a se pronunța asupra acestui capăt de cerere și luând în considerare dispozițiile pct.9.9 din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală”, potrivit căruia:

“În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acestora organelor competente.”

pentru acest capăt de cerere, contestația se va restitui organului fiscal emitent al actului contestat, în speta A.J.F.P. în vederea soluționării contestației pentru acest capăt de cerere și înaintării contestației împotriva Procesul verbal de constatare a contravențiilor, organelor competente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de Societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

2.Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestației 2 cu privire la pct.4 din contestație respectiv constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate între Societatea X și Societatea F pentru care s-a aplicat sancțiune contravențională prin Procesul verbal de constatare a contravențiilor; pentru acest capăt de vedere contestația va fi restituită organului fiscal emitent.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.

