

DECIZIA NR. 1449/2019
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din com. Z, jud. C
înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 20203/05.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B a fost sesizată de către A.J.F.P. C, prin adresa nr. 1753/04.06.2019, înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 20203/05.06.2019, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului C sub nr. JX/2002, având domiciliul fiscal în com. Z, nr. 477/A, jud. C.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. C sub nr. 15497/16.05.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019, și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/03.04.2019, emise în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019 și **are ca obiect suma parțială de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA, respectiv suma parțială de X4 lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale (bază impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit).**

Conform documentelor la dosar, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării plicului conținând Decizia de impunere nr. F-X/03.04.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. F-X/03.04.2019, respectiv data de **09.04.2019** și data înregistrării contestației la AJFP C, respectiv **16.05.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația este formulată prin administrator NS și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din com. Z, jud. C, prin administrator.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din com. Z, jud. C, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-X/03.04.2019 emise de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestor acte administrativ fiscale cu privire la suma parțială de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA, respectiv cu privire la suma parțială de X4 lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2017.

Având în vedere faptul că **Decizia de impunere nr. F-X/03.04.2019** a fost corectată material la data de 26.07.2019, la solicitarea organului de soluționare transmisă cu adresa nr. 20203/17.07.2019, societatea precizează că înțelege să conteste actul în forma în care a fost modificat prin procedura de îndreptare a erorilor materiale (adresa înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 8179/26.08.2019).

Petenta precizează că înțelege să conteste Decizia de impunere F-X/03.04.2019 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare F-X/03.04.2019 cu privire la:

- impozitul pe profit în sumă de X5 lei pentru anul 2012;
- impozitul pe profit de plată de X6 lei pentru perioada 2013- 2016;
- TVA de plată în sumă de X3 lei pentru perioada 2013-2018;
- diminuarea pierderii fiscale cu X4 lei pentru anul 2017.

Aspecte de procedură

1) Petenta consideră că actele administrative sunt nule de drept deoarece inspecția a durat mai mult decât prevăd în mod expres dispozițiile art. 126 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv s-a depășit dublul perioadei de 45 de zile prevăzută de lege.

2) În susținere, petenta afirmă că obligațiile fiscale pentru anul 2012 erau prescrise la data începerii inspecției fiscale, 04.06.2018.

Pe fond

3) **În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X7 lei, aferent veniturilor estimate cu dobânzile, în sumă de X8 lei, și diminuarea pierderii fiscale cu suma de X9 lei aferentă împrumutului acordat**

Petenta susține că creditarea privată între societăți care fac parte dintr-un grup de societăți are la bază libertatea deplină în gestiune a fondurilor disponibile.

Sunt invocate prevederile art. 2158 alin. (2) Cod civil și decizia civilă nr. 700/16.02.2011 a ÎCCJ și se concluzionează că împrumuturile între cele două societăți puteau fi acordate fără dobândă, nefiind săvârșit vreun abuz de drept fiscal.

Societatea consideră că pe de o parte, deoarece împrumutul a fost acordat din disponibilități financiare proprii, baza de impozitare la X SRL nu a fost afectată în vreun fel, în condițiile în care organul fiscal nu are competență materială asupra disponibilului societății. Pe de altă parte, nici la societatea beneficiară nu s-a săvârșit vreun abuz de drept fiscal deoarece împrumutul a fost folosit pentru reducerea cheltuielilor (dobânzilor) care ar fi fost generate de eventuale credite bancare.

Contestatară apreciază că nu îi sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 sau Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016.

Cât privește invocarea de către organele de control a prevederilor punctelor 38 din HG 44/2004 și ale punctului 5 din HG 1/2016, se precizează că acestea sunt date în aplicarea alin. (4) al art. 11, care nu a fost invocat de organul fiscal.

4) **În ceea ce privește impozitul pe profit de X10 lei și diminuarea pierderii fiscale cu suma de X11 lei, aferente limitării la 50% a cheltuielilor efectuate cu autovehicul Mercedes Benz tip SLS seria șasiu WMX1973771A005Q (X01RDM)**

Reprezentantul societății afirmă că această mașină a fost încadrată din punct de vedere contabil ca marfă, în contul 371, nu pentru a evita întocmirea foilor de parcurs, ci pentru că această mașină este o mașină de colecție care a cărei valoare crește pe măsura trecerii timpului, astfel crescând și valoarea de revânzare.

Petenta consideră că prin prisma acestui tratament contabil aplicat de societate, coroborat cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. f) din Legea 227/2015, această mașină este exclusă de la limitarea cheltuielilor la 50%.

Totodată se menționează că mașina a fost înscrisă (de la data achiziției) pentru reclama produselor MT, a fost prezentă la târguri și concursuri (fapt ce explică km parcurși înregistrați pe bordul vehiculului) și a fost folosită pentru reclamă și publicarea numelui firmei, contribuind astfel la realizarea activității economice.

În ceea ce privește invocarea de către organele de control a prevederilor punctului 152 alin. (1) lit. a) din Ordinul 3055/2009 și ale punctului 154 alin. (1) lit. a) din Ordinul 1802/2014

coroborate cu mențiunea că este deținut de 7 ani și înscris în circulație, care sugerează încadrarea ca mijloc fix, societatea susține că potrivit art. 7 și art. 12 din Legea 207/2015, organul fiscal ar fi trebuit să accepte cheltuielile de amortizare lunare de X12 lei până la amortizarea totală a autovehiculului în februarie 2017 și astfel nu ar fi rezultat diferențe ale bazelor de impozitare și nici impozit pe profit de plată.

5) În ceea ce privește impozitul pe profit de X13 lei, din care impozit pe profit de X14 lei aferent limitării la 50% a cheltuielilor efectuate, X15 lei aferent cheltuielilor cu amortizarea contabilă nedeductibilă și **diminuarea pierderii fiscale cu suma de X16 lei**, aferentă autovehiculului Mercedes Benz Sprinter 316 CDI WDB906235DN5Y (X04MTH)

Petenta învederează că acest autovehicul este unul cu platformă, ulterior dotat cu structură cu obloane și macara, pe care susține că l-a utilizat exclusiv pentru transportul de marfă, și precizează că anexează foile de parcurs în susținerea contestației referitor la impozitul pe profit în sumă de X14 lei, aferent limitării cheltuielilor.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X15 lei, aferent cheltuielilor de amortizare nedeductibilă, societatea consideră că, având în vedere faptul că această mașină a fost utilizată exclusiv pentru transport marfă, se încadrează la excepțiile de la art. 28 alin. (14) lit. b) din Legea 227/2015.

6) În ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de X17 lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea contabilă nedeductibilă aferente autovehiculului Mercedes Benz tip V Klasse număr sașiu WDF447815G3131K (X 26 MTH, achiziționat de la TA SRL)

Contestatară afirmă că autoturismul este utilizat pentru test drive, potrivit Contractului de intermediere nr. 798/08.06.2011 încheiat cu A SRL, și consideră că potrivit art. 24 alin. (11[^]) din Legea 571/2003 și art. 28 alin. 14, lit. b) din Legea 227/2015, autoturismul este exclus de la plafonare.

Față de constatarea organelor de control că în anul 2011, în contractul Contractul de intermediere nr. 798/08.06.2011 încheiat cu A SRL, nu figurează acest autovehicul, petenta susține că acest contract acordă posibilitatea de a fi incluse și alte autovehicule pe viitor, în afară de cele enumerate la data inițială a contractului.

7) În ce privește impozitul pe profit în sumă de X18 lei pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016, aferent unei baze de impunere de X19 lei și **diminuarea pierderii fiscale cu suma de X20 lei**, în perioada 01.01.2017- 31.12.2017, aferente diferenței dintre veniturile realizate din utilizarea aeronavei Tebadlo Cessna și cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate în perioada 01.01.2012-31.12.2017

În interpretarea dispozițiilor art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare din 01.01.2016, și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003, societatea afirmă că pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice sau pentru realizarea veniturilor impozabile, nefiind impus un anumit nivel al acestora.

Totodată, contestatară precizează că în perioada analizată aeronava a fost utilizată atât pentru transport de persoane cât și pentru reclama produselor comercializate și consideră că astfel cheltuielile cu amortizarea sunt efectuate pentru obținerea de venituri impozabile sau/și în scopul activității economice, prin corelarea cheltuielilor cu necesitățile afacerii și nu cu intenția de a obține (realiza) un anumit venit impozabil.

De, asemenea, reprezentantul societății afirmă că prin corelarea orelor de zbor din Jurnalul tehnic (Technical Log Book) cu orele facturate nu se pot genera baze de impunere suplimentare, întrucât orele de zbor nu reprezintă doar orele de zboruri comerciale (facturi emise), ci și zboruri tehnice, (astfel cum au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală prin arătarea expresă a acestor zboruri în Technical Log Book) de natura celor efectuate în scopul reparațiilor, zboruri- teste potrivit reglementărilor specifice, dar și zboruri pentru promovarea numelui furnizorului MT, a căror produse comercializate reprezintă obiectul de activitate principal al societății.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (vechi și nou), prin prisma celor arătate anterior societatea apreciază că nu sunt aplicabile, având în vedere aria economică pe care o acoperă aceste zboruri, respectiv realizarea de venituri comerciale și promovarea numelui firmei a căror produse sunt comercializate de societate.

8) Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de X21 lei aferentă achizițiilor de la persoane neînregistrate în scopuri de TVA sau a căror coduri de TVA au fost anulate la cerere

În susținerea contestației societatea precizează că organul de control a invocat prevederile art. 146 și ale art. 155 din Legea 571/2003, dar refuzul dreptului de deducere se fundamentează exclusiv pe comportamentul furnizorului și nu pe condițiile care trebuie îndeplinite pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA prevăzute de Codul fiscal și jurisprudența aplicabilă.

În motivare este invocată Hotărârea Curții din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14, PPUH Stehcemp sp., punctele 33, 36, 39 și 40.

9) Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de X22 lei aferentă achizițiilor de la persoane a căror coduri de TVA au fost anulate (inactivi)

Petenta susține că faptul că furnizorul este declarant inactiv, nu este motiv pentru refuzul dreptului de deducere, și invocă Hotărârea Curții din 19 octombrie 2017 în cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL.

10) Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de X23 lei aferentă limitării la 50% a TVA pentru cheltuielile efectuate cu autovehicul Mercedes Benz tip Sprinter 316 CDI, seria șasiu WDB906235DN5Y (X 04 MTH), în perioada 01.05.2013 - 02.05.2017

Petenta susține că acest autoturism a fost utilizat exclusiv pentru transport marfă, și invocă prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Legea 571/2003, art. 298 alin. (3) lit. b) din Legea 227/2015.

11) Referitor la TVA colectată în sumă de X24 lei aferentă unei baze de impozitare estimate de X25 lei, ca diferență dintre veniturile realizate din utilizarea aeronavei Tebadlo Cessna din dotare și cheltuielile cu amortizarea înregistrate în contabilitate în perioada 01.01.2013-31.03.2018

În raport cu prevederile legale invocate, art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003, art. 271 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015, în vigoare din 01.01.2016, care acoperă situația în care se dovedește utilizarea temporară a bunurilor în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în vederea utilizării în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, societatea apreciază că modul de calcul al organului fiscal nu reflectă utilizarea temporară a bunurilor în alte scopuri decât cel al activității economice.

Petenta susține că baza de impunere nu se poate constitui prin corelarea orelor de zbor din Jurnalul tehnic (Technical Log Book) cu orele facturate, deoarece zborurile nu reprezintă doar orele de zboruri comerciale (facturi emise), ci ore de zboruri tehnice, zboruri pentru promovarea numelui furnizorului MT, a căror produse comercializate reprezintă obiectul de activitate principal al societății și a căror quantum nu poate fi facturat ca atare.

12) Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de X26 lei, petenta susține că organele de control nu au motivat nici în fapt și nici în drept în actul administrativ de ce au încadrat la nedeductibilă această taxă și consideră că această sumă suplimentară de plată este nulă de drept.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L.

obligații de plată suplimentare în sumă totală de X27 lei, din care impozit pe profit în sumă de X28 lei și TVA în sumă de X29 lei.

De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/03.04.2019 prin care a fost stabilită suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de X30 lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 01.01.2017 – 31.12.2017.

Perioada verificată a fost 01.01.2012-31.03.2018 pentru impozitul pe profit și 01.01.2013- 31.03.2018 pentru TVA.

Inspecția s-a desfășurat în perioada 06.06.2018-05.03.2019, fiind suspendată în perioada 12.07.2018-11.01.2019, pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, care a stat la baza emiterii Deciziilor contestate, **S.C. X S.R.L.** are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși al produselor derivate” cod CAEN 4671.

Conform documentelor anexate la dosarul contestației, Decizia de impunere nr. F-X/03.04.2019 a fost corectată la data de 26.07.2019, fiind efectuate corecții ale unor erori materiale, care nu au influențat cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin aceste acte. Decizia corectată a fost înaintată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire, iar societatea a confirmat primirea la data de 05.08.2019.

Având în vedere faptul că petenta contestă parțial aspectele cu influență fiscală prezentate de organele de control în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019 și în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/03.04.2019, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

Conform celor consemnate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/03.04.2019, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, după cum urmează:

1) Achiziții de la neplătitori de TVA

Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat achiziții de la următoarele societăți care fie nu au fost înregistrate în scopuri de TVA, fie aveau codul de TVA anulat:

- Achiziții în sumă totală de X30 lei, din care TVA dedusă în sumă de X31 lei, de la SC GMS SRL CUIX, societate care, conform informațiilor din baza de date ANAF, nu a fost înregistrată în scopuri de TVA;
- Achiziții în sumă totală de X32 lei, din care TVA dedusă în sumă de X33 lei, de la SC C SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 09.07.2014, la cererea persoanei impozabile;
- Achiziții în sumă totală de X34 lei, din care TVA dedusă în sumă de X35 lei, de la SC M SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.11.2014, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal;
- Achiziții în sumă totală de X36 lei, din care TVA dedusă în sumă de X37 lei, de la SC NC SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.05.2015, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

Deoarece societatea GMS SRL nu a fost înregistrată în scopuri de TVA iar societății C SRL i-a fost anulată la cerere înregistrarea în scopuri de TVA, TVA-ul aferent facturilor emise

de acești furnizori a fost respinsă la deducere în conformitate cu prevederile art. 146 și ale art. 155 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 11, alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată nu avea drept de deducere pentru TVA-ul aferent operațiunilor desfășurate cu NC SRL și M SRL.

În urma inspecției s-a constatat că societatea X SRL nu are drept de deducere pentru **TVA în sumă de X38 lei**, aferentă achizițiilor înregistrate de la societățile mai sus menționate.

2) TVA și impozit pe profit suplimentar aferent autovehiculelor

2.1) În baza facturii nr. 1021117/28.02.2011, societatea verificată a achiziționat un autovehicul nou marca Mercedes Benz SLS WMX1973771A005Q, pe care l-a înregistrat pe contul de 371 "Marfă", petenta precizând că acesta autoturism este o mașină de colecție, acesta fiind motivul pentru care a fost înregistrat în contul 371. Totodată, societatea precizează că autovehiculul este inscripționat pentru reclama produselor și prezentarea la târguri și concursuri și afirmă că a folosit autovehiculul inclusiv în scopul vânzării.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că din anul cumpărării mijlocul de transport a fost înscris în circulație, și că a fost utilizat pentru circulația pe drumurile publice, în cursul celor aproape 7 ani rulând 27.830 km (06.02.2019).

Având în vedere faptul că societatea a prezentat foi de parcurs pentru 4.079 km, deși pe bordul autovehicolului în data de 06.02.2019 sunt afișați 27.830 km, în conformitate cu prevederile art. 25, alin. 3, lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de X39 lei (50 % din totalul cheltuielilor din perioada 01.07.2012- 22.03.2018, în sumă de X40 lei), nefiind probată utilizarea exclusivă a autovehicolului în scopul activității economice.

Inspectorii fiscali au determinat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X10 lei**, iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 au diminuat pierderea fiscală cu suma de **X11 lei**.

Urmare a inspecției nu s-a stabilit TVA suplimentar deoarece din data de 01.01.2013 societatea nu a dedus TVA aferent activului sus menționat.

2.2) În baza facturii 1022372/15.03.2013 societatea a achiziționat de la A Auto SRL, un autovehicul marca Mercedes Benz Sprinter 316 CDI serie șasiu WDB906235DN5Y, prețul de achiziție fiind de X41 lei, cu TVA aferentă X42,48 lei. Totodată, cu factura 5400/09.04.2013 a fost achiziționată o suprastructură cu obloane și macara în sumă de X43 lei, TVA aferentă în sumă de X44 lei, acest utilaj fiind instalat pe autovehiculul Mercedes Benz Sprinter.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru acest autovehicul care acoperă 4.323 km, dar în conformitate cu informațiile furnizate de către Registrul Auto Român, pe bordul autovehicolului Mercedes Benz Sprinter 316 CDI serie șasiu WDB906235DN5Y la ITP-ul din data de 09.04.2013 sunt afișați 484 km, la ITP-ul din data de 28.04.2015-10.227 km, 14.997 km în data de 17.05.2016, respectiv 19.032 km în data de 02.08.2017.

Având în vedere că numărul de kilometri înregistrați la bordul autoturismului nu este în concordanță cu foile de parcurs prezentate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu este demonstrată utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice a societății.

În urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile legale art. 25, alin. 3, lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal nu au fost admise la deducere cheltuieli în sumă de X45 lei (de la data achiziției până la data când autoturismul a fost dat în chirie, 02.05.2017). Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 28, alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 24, alin. (11¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, a fost limitată la 1.500 lei/lună amortizarea deductibilă aferentă

perioadei 01.05.2013– 30.04.2017, fiind astfel stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de X46 lei (X47 lei/lună).

Aferent bazei impozabile suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X13 lei**, pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 fiind diminuată pierderea fiscală cu suma de **X16 lei**.

De asemenea, în urma inspecției a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de **X23 lei** în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

2.3) În baza facturii 1021449/27.01.2014 societatea a achiziționat un autovehicul Mercedes Benz A Klasse A 180 serie șasiu WDD1760421J009Z de la A Auto SRL, prețul de achiziție fiind de X48 lei, cu TVA aferentă X49 lei.

Societatea nu a prezentat organelor de control foi de parcurs pentru autovehiculul menționat. În data de 03.02.2017, în baza facturii 37926, autovehiculul a fost vândut unei persoane fizice, la prețul de X50 lei, cu TVA aferentă X51 lei.

Având în vedere faptul că societatea nu a probat utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice, în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de **X26 lei**, fiind efectuată ajustarea taxei în conformitate cu prevederile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

2.4) În baza facturii 699835/25.02.2016 societatea a achiziționat de la TA SRL un autovehicul Mercedes Benz V Class serie șasiu WDF447815G3131K, prețul de achiziție fiind de X52 lei, cu TVA aferentă X53 lei.

Societatea nu a prezentat organelor de control foi de parcurs pentru autovehiculul menționat.

Având în vedere faptul că societatea nu a probat utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice, în urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile legale art. 25, alin. 3, lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu au fost admise la deducere cheltuieli în sumă de X54 lei (de la data achiziției până la data când autoturismul a fost dat în chirie, 02.05.2017). Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 28, alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 24, alin. (11¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, a fost limitată la 1.500 lei/lună amortizarea deductibilă aferentă perioadei 01.04.2016-30.04.2017, fiind astfel stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de X17 lei (X55 lei/lună).

Aferent bazei impozabile suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X56 lei** (bază impozabilă suplimentară X57 lei), pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 fiind diminuată pierderea fiscală cu suma de **X58 lei** (X17+X54-X57 lei).

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de **X59 lei**, fiind efectuată ajustarea taxei în conformitate cu prevederile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

3) TVA și impozit pe profit suplimentar aferent Aeronavei Tebadlo Cessna 172

În data de 02.04.2012 SC X SRL (MT România SRL) a cumpărat un avion Tebadlo Cessna 172, având numărul de înmatriculare YR-MTH, ce a fost emis de către AACR. Valoarea de intrare a activului este de X60 lei, iar societatea a calculat amortizare lunară de X61 lei, durata normală de funcționare fiind de 10 ani.

În baza Invitației nr. 91/14.01.2019, a Somației nr. 287/30.01.2019 și prin convorbirile telefonice din data de 10.02.2019, respectiv din 21.02.2019, purtate cu d-na J Tunde, angajată

la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat Jurnalul tehnic (Technical Log Book) al aeronavei YR-MTH pentru a verifica dacă activul menționat este utilizat în scopul activității economice, respectiv documente justificative care atestă utilizarea aeronavei în scopuri economice.

În data de 06.02.2019 și în data de 11.02.2019 societatea a transmis prin email 21 de pagini din Jurnalul tehnic (Technical Log Book), din analiza cărora inspectorii fiscali au constatat că o parte dintre foile transmise sunt aferente perioadei fiscale care nu face obiectul verificărilor, respectiv perioadei de după data de 31.03.2018.

Totodată, echipa de control a constatat că au fost prezentate pagini din jurnalul tehnic al aeronavei pentru perioada 20.11.2016- 31.03.2018, pentru perioada 02.04.2012- 20.11.2016 nefiind prezentat jurnalul tehnic, precum și faptul că în jurnalul tehnic prezentat nu este specificat scopul și locul deplasării aeronavei.

În conformitate cu jurnalul tehnic prezentat, în perioada 20.11.2016- 31.03.2018, aeronava a zburat 333 ore și 6 minute, fiind constată o eroare de adunare la pagina 44 de 6 ore.

Deoarece societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice utilizarea exclusivă a aeronavei în scopul activității economice a SC X SRL, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015, coroborate cu prevederile art. 11 și art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11 și art. 19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, urmare a inspecției a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X62 lei.

Aferent acesteia, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X18 lei**, iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **X20 lei**.

Totodată în conformitate cu prevederile art. 129, alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 271, alin. (4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013- 31.03.2018 s-a stabilit bază impozabilă pentru TVA în sumă de X25 lei, pentru care s-a calculat TVA suplimentară în sumă de **X24 lei**.

4) Impozit pe profit aferent diferențelor din dosarul prețurilor de transfer

Din analiza dosarului prețurilor de transfer și a completărilor la acesta, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul completării dosarului s-au identificat anumite erori, fiind modificate structura și valoarea tranzacțiilor din anexa 1 la dosar, în sensul că există diferențe între cheltuielile calculate și contabilizate și cheltuielile facturate, după cum urmează:

- În anul 2012 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X63 lei, și au fost facturate servicii către X SRL în sumă de X64 lei, rezultând o diferență facturată în plus de X65 lei;
- În anul 2013 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X66 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X67 lei, rezultând o diferență facturată în plus de X68 lei;
- În anul 2014 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X69 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X70 lei;
- În anul 2015 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X71 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X72 lei.

În urma studierii dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru diferența de cheltuielă facturată în plus în anul 2012, în sumă de X65 lei, rezultă un impozit pe profit în sumă de X73 lei, la care în conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2013-25.03.2014;

- diferența facturată în plus aferentă perioadei 2012-2013, cumulată, este în sumă de X74 lei, rezultând un impozit pe profit cumulativ în sumă de X75 lei, sumă pentru care în

conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2014-25.03.2015;

- diferența facturată în plus pe perioada 2012-2014, cumulată este în sumă de X76 lei, rezultând un impozit pe profit cumulată în sumă de X77 lei, sumă pentru care în conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și cu dispozițiile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2015-25.03.2016.

Cumulat, pentru perioada 2012-2015 a rezultat o diferență de cheltuieli de X78 lei, reprezentând servicii facturate în plus, pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 și ale art. 17 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **X79 lei**.

5) Impozit pe profit aferent creditelor acordate societății afiliate

Societatea X SRL (MT România SRL) ROX a încheiat în perioada verificată un contract cadru de creditare cu MT SRL (IEN SRL) ROX. În baza acestui contract, în perioada 2014-2017 X SRL a acordat societății MT SRL credite în sumă de X80,40 lei, pentru care ultima rată a fost încasată în data de 23.02.2018, astfel că din data sus menționată societatea X SRL nu are creanțe neîncasate de la MT SRL privind creditul acordat.

Pentru creditele acordate societății afiliate MT SRL, s-a constatat că SC X SRL (MT România SRL) nu a calculat dobândă, drept pentru care, organul de control a calculat pentru suma de X80,40 lei, venituri din dobânzi în sumă totală de X81,22 lei, conform ratei dobânzii la facilitatea de creditare de 5,25%, 4,25% și 3,25% stabilite de BNR.

Pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit, în sumă de X81,22 lei, în urma inspecției s-a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **X7 lei** (pentru perioada 01.10.2014- 31.12.2016), iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **X9 lei**.

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

A. Aspecte de procedură

A.1) Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012, în condițiile în care aceasta invocă faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili impozite și taxe pentru acest an este prescris.

În fapt, organele de control au efectuat în perioada 06.06.2018-05.03.2019 o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, verificare care a cuprins perioada 01.01.2012-31.03.2018 pentru impozitul pe profit și 01.01.2013-31.03.2018 pentru TVA. Inspecția a fost demarată la data de 06.06.2018, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 14.

În susținerea contestației, petenta invocă **împlinirea termenului de prescripție** în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit ca suplimentar de plată pentru anul 2012, în sumă de X82 lei și consideră că în conformitate cu prevederile art. 352 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și cu prevederile art. 91 și ale art. 93 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție de 5 ani pentru obligațiile fiscale aferente anului 2012 începe să curgă la 01.01.2013 și se încheie la 01.01.2018, astfel că la data începerii inspecției fiscale, 04.06.2018, dreptul organului de control de a stabili obligații fiscale pentru anul 2012 era prescris.

În drept, prevederile art. 347 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, statuează că:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

În speță, pentru impozitul pe profit aferent anului 2012 termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003/R privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, în speță conform art. 91 din OG 92/2003/R, care prevede că:

„art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

În speță, sunt incidente și prevederile art. 23 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

coroborat cu ale art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 35 Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 25 martie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

Se reține deci că prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

În concret, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„art. 86 Decizia de impunere

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

Art. 87 Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

se reține că, în cazul impozitului pe profit, baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul are obligația să o determine și să o declare prin declarația anuală de impozit pe profit.

În speță se mai reține că potrivit prevederilor art. 22 și 23 din OG 92/2003/R:
„art. 22 *Obligațiile fiscale*

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*
- d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;*
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;*
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.*

art. 23 - *Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

- (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.***
- (2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”***

Se constată deci că, în conformitate cu aceste prevederi ale Codului de procedură, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. **Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.**

O interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata taxei colectate la data emiterii facturii, sau a impozitului pe profit la data înregistrării venitului, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să determine impozitele, taxele, contribuțiile și celelalte sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, care spre exemplu în cazul TVA este de 25 de zile de la finalizarea perioadei fiscale (art. 156² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), iar în cazul impozitului pe profit este până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care trebuie determinat declarat și achitat impozitul (art. 35 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal), acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

În concluzie, orice altă interpretare a prevederilor art. 23 și art. 91 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, fără a fi coroborate cu termenele stabilite de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, este profund eronată.

Se reține că, în acest sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia

nr. 7/2011 a stabilit următoarele: „În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului „101”.

Rezultă, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2012, pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la data de 25 martie 2013, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2014 și se împlinește la data de 31 decembrie 2018.

Totodată, se reține că legiuitorul a prevăzut că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere, aspect prevăzut la art. 111 alin. (2) lit. b) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

[...]

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”

Referitor la deciziile Î.C.C.J. nr. 1793/04.04.2014, nr. 4605/02.12.2014 și nr. 951/26.02.2014 invocate de petentă în susținerea contestației se reține în principal că acestea nu sunt opozabile organului fiscal, în practica judiciară românească neexistând instituția precedentului. Se reține că în România, hotărârile judecătorești nu constituie un izvor de drept deoarece judecătorul este chemat să aplice legea, nu să o creeze. Prin hotărâri nu se stabilesc reguli juridice ci soluții concrete și individuale, date pe baza unor acte normative deja existente. Pe scurt, un judecător nu este ținut de soluția pronunțată de un alt judecător într-o situație dată.

Astfel, deoarece Hotărârile judecătorești își ating scopul prin rezolvarea unui caz concret, iar soluția dată este obligatorie doar pentru părțile implicate în respectiva cauză, ea nu angajează în niciun fel nici instanțele judecătorești și nici alte autorități. Se reține că petenta nu a fost parte în dosarele în care au fost date Deciziile invocate de petentă astfel că deciziile nu sunt opozabile organului fiscal.

Art. 9 alin. (3) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează „**Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății**”, astfel, hotărârile judecătorești invocate produc efecte pentru părțile aflate în proces pentru litigiile în cauză, neputând fi reținute a avea autoritate de lucru judecat care să opereze în prezenta speță, instanța de judecată putând emite acte de interpretare a legii doar pentru cauza dedusă judecății.

Date fiind prevederile legale antecitate, având în vedere faptul că inspecția fiscală a început la data de 06.06.2018 (nu în 04.06.2018 cum susține petenta), rezultă că obligațiile fiscale reprezentând impozitul pe profit pentru anul 2012, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019, sunt în cadrul termenului legal de prescripție.

Drept urmare, susținerea S.C. X S.R.L. cu privire la faptul că organul de inspecție fiscală nu mai are dreptul de a stabili impozit pe profit pentru anul 2012, se constată neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, nedevenind incidente prevederile 93 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

conform cărora:

„art. 93 Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale
Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

Contestatoarea confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

A.2) Referitor la susținerea petentei privind depășirea termenului de efectuare a inspecției prevăzut de art. 126 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă aceasta este fondată, în condițiile în care inspecția fiscală a fost suspendată pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, care a stat la baza emiterii Deciziilor contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 06.06.2018-05.03.2019, fiind suspendată în perioada 12.07.2018-11.01.2019, pentru întocmirea dosarului prețurilor de transfer.

În motivarea contestației, petenta susține că s-a depășit termenul de efectuare a inspecției prevăzut la art. 126 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și consideră că actele administrative emise sunt astfel nule de drept.

În drept, în ceea ce privește durata de efectuare a inspecției fiscale sunt incidente prevederile art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 alin. (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

„Art. 123 Începerea inspecției fiscale
[...]

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

Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

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

- a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*
- b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*
- c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

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

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

[...]

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

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 45 de zile pentru contribuabilii alții decât mari și mijlocii, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 127 din același act normativ care statuează că:

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

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

a) *pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;*

b) **pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;**

c) *pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;*

d) *pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;*

e) *pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;*

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

g) *pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;*

h) *pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;*

i) *atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;*

j) *în alte cazuri temeinic justificate.*

(2) *În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.*

(3) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după*

emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

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

Se constată deci că legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca inspecția fiscală să fie suspendată în anumite situații, dacă apariția acestor situații împiedică finalizarea inspecției fiscale, iar perioada de suspendare nu trebuie să fie mai mare de 6 luni de la data suspendării. Atât suspendarea inspecției cât și reluarea acesteia trebuiesc aduse la cunoștința contribuabilului.

Din documentele la dosar se reține că inspecția fiscală a început la data de 06.06.2018, nu 04.06.2018 cum susține petenta, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 14 și că s-a finalizat la data de 05.03.2019, la care a fost programată discuția finală, după cum este înscris în Înștiințarea pentru discuția finală nr. 618/28.02.2019, anexată la dosar.

Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 12.07.2018-11.01.2019, pentru întocmirea de către petentă a dosarului prețurilor de transfer. Organul de soluționare constată că suspendarea a respectat perioada de 6 luni din prevederea legală. Totodată, având în vedere că dispozițiile art. 127 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că perioadele de suspendare nu sunt incluse în durata inspecției, se constată că perioada de desfășurare a inspecției nu a depășit termenul de 90 de zile (36 de zile în perioada 06.06.2018-11.07.2018+ 54 zile în perioada 11.01.2019-05.03.2019), nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Societatea precizează în contestație că a depus la organul fiscal dosarul prețurilor de transfer în data de 13.11.2018 și că nu se justifică perioada de suspendare de aproape 2 luni (între data depunerii dosarului prețurilor de transfer 13.11.2018 și data reluării inspecției 11.01.2019) și invocă prevederile art. 118 alin. (6) din Legea 207/2015 prin care se stabilește că:

„art. 118 Reguli privind inspecția fiscală

(6) Inspecția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale.”

Referitor la aceste susțineri ale petentei se reține că modul de calcul al perioadei în care s-a desfășurat inspecția fiscală este prevăzut la art. 123, 126, 127 și 130 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală iar în conformitate cu dispozițiile legale durata inspecției nu a depășit perioada de 90 de zile.

În ceea ce privește perioada scursă de la depunerea dosarului prețurilor de transfer, până la reluarea inspecției, se reține că organele de control au solicitat prezentarea dosarului până în data de 12.08.2018, iar petenta a solicitat o amânare până în 12.09.2018 și a predat dosarul în 15.09.2018. Totodată, se reține că organele de control au solicitat completarea dosarului prețurilor de transfer, completare pe care petenta a predat-o în 13.11.2018. Astfel, față de perioada de 1 lună (12.07.2018-12.08.2018), avută inițial în vedere de către organele de control pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer, până la data la care a fost depus la organele fiscale documentul complet s-au scurs în realitate 4 luni (12.07.2018-13.11.2018), fapt ce nu-i poate fi imputat echipei de control. De asemenea, se reține că activitatea de inspecție fiscală este una complexă, care începe de la transmiterea Avizului de inspecție fiscală, și se finalizează la data emiterii deciziei de impunere, și că organele de control trebuie să respecte diverse termene prevăzute de textele de lege (de exemplu avizarea cu cel puțin 15 zile înainte de începerea inspecției, termenul de desfășurare a inspecției în funcție de tipul contribuabilului, termenul de 30 de zile de la finalizarea inspecției pentru emiterea deciziei

etc.), astfel că pentru reluarea inspecției organul fiscal trebuia să țină cont atât de acțiunile suspendate cât și de acțiunile începute între timp de echipa de control, precum și de termenele impuse de lege. Cum în cazul în speță a fost respectată dispoziția care impune ca perioada de suspendare să nu fie mai mare de 6 luni, se constată că nu-i poate fi imputată organului fiscal încălcarea vreunei dispoziții legale.

Cât privește prevederile art. 118 alin. (6) din Legea 207/2015 anterior citate, petenta nu precizează în ce fel i-ar fi fost afectată activitatea curentă pe perioada de suspendare și nici de ce consideră că timpul stabilit pentru efectuarea inspecției nu a fost utilizat eficient, în condițiile în care ea însăși a amânat să prezinte organelor de control documentele solicitate de acestea cu Invitația 91/14.01.2019, fapt pentru care organele de control au transmis Somația 287/30.01.2019, unele dintre documentele solicitate fiind prezentate abia după finalizarea inspecției, anexate la punctul de vedere.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că susținerea petentei că a fost depășită durata de desfășurare a inspecției fiscale prevăzută la art. 126 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este nefondată și se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru acest capăt de cerere, urmând a se proceda la analiza pe fond a contestației.

B. Pe fond

B.1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X7 lei și la suma de X9 lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală la 31.12.2017

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au reîntregit în mod legal profitul impozabil al S.C. X S.R.L. cu venituri din dobânzi aferente creditelor acordate fără dobândă persoanelor juridice române afiliate.

În fapt, SC X SRL (MT România SRL) ROX a încheiat în perioada verificată un contract cadru de creditare cu MT SRL (IEN SRL) RO X. În baza acestui contract, în perioada 2014-2017 X SRL a acordat societății MT SRL credite în sumă de X80,40 lei, pentru care ultima rată a fost încasată în data de 23.02.2018, astfel că de la această dată S.C. X SRL nu mai are creanțe neîncasate de la MT SRL privind creditul acordat.

Pentru creditele acordate societății afiliate MT SRL, organul de control a constatat că SC X SRL (MT România SRL) nu a calculat și înregistrat venituri din dobânzi.

În urma inspecției fiscale, echipa de control a determinat bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X81,22 lei, pentru care a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **X7 lei** (pentru perioada 01.10.2014-31.12.2016), iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **X9 lei**.

În susținerea contestației, petenta afirmă că creditarea privată între societăți care fac parte dintr-un grup de societăți are la bază libertatea deplină în gestiune a fondurilor disponibile. Aceasta consideră că, pe de o parte, deoarece împrumutul a fost acordat din disponibilități financiare proprii, baza de impozitare la X SRL nu a fost afectată în vreun fel, și că organul fiscal nu are competență materială asupra disponibilului societății. Petenta, susține că nici la societatea beneficiară nu s-a săvârșit vreun abuz de drept fiscal deoarece împrumutul a fost folosit pentru reducerea cheltuielilor (dobânzilor) care ar fi fost generate de eventuale credite bancare.

În drept, așa cum este stipulat și la art. 1 din Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată:

“(1) În vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.”

Rezultă că, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui

societăți comerciale în vederea efectuării de acte de comerț. Astfel, din punctul de vedere al scopului generic al unei societăți comerciale, rezultă în mod cert că aceasta nu are aptitudinea de a acorda împrumuturi fără dobândă deoarece acest tip de operațiune nu poate fi calificată ca fiind un act de comerț. Cu alte cuvinte, societățile comerciale nu au aptitudinea legală de a face gratuități nici chiar în cazul acordării de împrumuturi firmelor afiliate.

Din punct de vedere al scopului concret al fiecărei persoane juridice (scop stabilit prin actul constitutiv), o societate comercială poate acorda împrumuturi numai dacă are trecut în obiectul de activitate și efectuarea de activități de creditare ceea ce presupune îndeplinirea tuturor condițiilor restrictive reglementate de unele acte normative cu aplicabilitate în domeniul activităților financiar-bancare emise de Banca Națională a României. Prin urmare, inserarea în actul constitutiv a unor obiecte de activitate de acest gen poate fi realizată numai în cazul instituțiilor de credit, respectiv bănci, organizații cooperatiste de credit, bănci de economisire și creditare în domeniul locativ etc.

Totuși din punct de vedere al B.N.R., în măsura în care operațiunea are caracter ocazional și nu are ca sursă fonduri rambursabile atrase de la public, ea poate fi realizată în mod liber, nefiind supusă niciunor prevederi speciale. Împrumutul în afara creditului bancar are ca teme prevederile art. 2158 alin. (2) din Legea 287/2009 privind Codul Civil, invocat chiar de către petentă conform căruia:

„(2) Atunci când o persoană acordă un împrumut fără a o face cu titlu profesional, nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancale.”

Se reține că petenta interpretează în mod eronat aceste prevederi în sensul că *„creditarea (...) cu caracter neprofesional, nu presupune neapărat o remunerație”*, în condițiile în care aceste prevederi nu se referă la prețul împrumutului ci la dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancale, în condițiile în care așa cum am arătat mai sus o societate comercială poate acorda împrumuturi numai dacă are trecut în obiectul de activitate și efectuarea de activități de creditare, ceea ce presupune îndeplinirea tuturor **condițiilor restrictive** reglementate de unele acte normative cu aplicabilitate în domeniul activităților financiar-bancare, emise de Banca Națională a României.

În speță, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) și art. 19, alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv ale art. 11 alin. (1) și art. 19, alin. (1) și (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

Legea 571/2003

*„ art. 11 **Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal***

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

[...]

*art. 19 **Reguli generale***

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

[...]

(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.*"

Legea 227/2015

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

art. 19 Reguli generale

(1) *Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

(6) *Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală."*

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor efectuate de aceasta, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, în cauză având loc reîncadrarea unor credite acordate fără dobândă, a unei activități fără scop lucrativ, în creditare cu percepere de dobândă.

Drept urmare, referitor la susținerea petentei că pentru acordarea/primirea împrumutului fără dobândă nu sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 sau Legea 227/2015, se reține că este neîntemeiată.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019 se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...]”*

Având în vedere precizările inițiale privind posibilitatea unei societăți comerciale de a

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

acorda credite cu dobândă zero, precum și prevederile legale mai sus citate, se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate stabilind că, pentru împrumuturile acordate pentru persoana juridică afiliată, contribuabilul trebuia să perceapă dobândă, aceasta fiind un venit impozabil la determinarea impozitului pe profit datorat de societate.

Organul de soluționare reține că în motivarea contestației societatea nu a sesizat deficiențe cu privire la baza de calcul utilizată pentru determinarea veniturilor din dobânzi pentru fiecare perioadă în parte.

În speță, organul de soluționare reține că petenta a acordat credite unei persoane juridice afiliate, așa cum este definită la art. 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/ art. 7 punctul 26. din Legea 227/2015:

Legea 571/2003

"Art.7. - (1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;”

relația de afiliere fiind dată de faptul că administratorul și asociatul unic al societății X SRL, fosta MT ROMÂNIA SRL, este dl. NS (CNP X), care este și administrator și asociat cu 90% la MT S.R.L. CUI RO X (denumire veche IEN S.R.L. până la data de 22.05.2014).

În drept, dată fiind relația de afiliere dintre părți, articolele Codului fiscal mai sus citate sunt completate de prevederile art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate la art. 11 alin. (4) conform cărora:

“art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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 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 cheltuiala 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.”

Legea 227/2015

art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de

stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;

f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Totodată, prevederile pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal/punctului 5 alin. (11) din HG 1/2016, precizează:

HG 44/2004

“38. Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;
- b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului va fi presupusă dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se examinează dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb (de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de devize pentru plată la termen pe cheltuiala împrumutătorului).”

HG 1/2016

„5 (11) Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului.

În cazul dobânzilor aferente furnizorilor de bunuri și de servicii este necesar să se examineze dacă costul dobânzii reprezintă o practică comercială obișnuită sau dacă părțile care fac tranzacția cer dobândă acolo unde, în tranzacții comparabile, bunurile și serviciile sunt transferate reciproc. Aceste elemente de analiză se au în vedere și la alte forme de venituri sau costuri asimilate dobânzilor.”

La pct. 24 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se definește termenul de "preț de piață" ca fiind determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, iar tranzacțiile necontrolate sunt acelea care se desfășoară între persoane independente.

Astfel, în cazul în care contribuabilul acordă un împrumut unei persoane afiliate, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobânda care ar fi agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului. De asemenea, la examinarea dobânzii trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului iar ratele dobânzii trebuie aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă dar în niciun caz dobânda nu trebuie să fie sub nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru.

Din textele de lege invocate mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate. Analizarea tranzacțiilor între persoane afiliate se datorează așa numitei practici de „transfer al prețurilor”, practică ce constă în efectuarea de tranzacții la prețuri „speciale” și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate. Principalul obiectiv în evaluarea prețurilor de transfer este acela de a preveni pierderea unor impozite prin practicarea unor prețuri artificiale provenite din transferul profitului în țări cu taxare redusă. Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Legiuitorul prevede dar nu limitează, metodele de calcul pentru prețul de piață, fundamentale fiind liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Strict la situația împrumuturilor între persoane afiliate, prevederile pct. 38 din H.G. nr.

44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, stabilesc fără niciun echivoc că indiferent de scopul sau destinația împrumutului, prețul pieței pentru acest serviciu este constituit din dobânda și comision de administrare al creditului agreeate între persoanele independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

În fapt, în spatele deciziei de acordare a unui împrumut stă o analiză mult mai complexă pe care creditorul o are în vedere, stabilită prin normele interne ale fiecărui creditor, analiză care, pe lângă cele prezentate mai sus, are în vedere și situația economică a solicitantului de credit.

Prin urmare, având în vedere că în perioada supusă inspecției fiscale societatea a acordat împrumuturi fără să perceapă dobândă, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea dobânzii aferente împrumuturilor acordate de societate și au stabilit diferențe de venituri din dobânzi care au influențat rezultatul fiscal al perioadei verificate, prin calcularea dobânzii care s-ar fi convenit pentru împrumuturile acordate persoanei afiliate.

Pentru determinarea veniturilor din dobânzi organul fiscal a aplicat dobânda de referință a BNR prevăzută la art. 23 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal conform căroră:

“art. 23 alin. (5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei;”

Referitor la raportarea dobânzii la rata de referință a BNR în stabilirea veniturilor din dobânzi, reținem că aceasta a fost luată în vedere de organul de control fiscal întrucât reflectă nivelul minim utilizat între persoane independente în termenii comerciali de piața liberă. Astfel, organul fiscal și-a exercitat dreptul legal de apreciere a stării de fapt și a reîncadrat operațiunile pentru a reflecta conținutul lor economic cât mai aproape de prețul de piață, așa cum prevede art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 coroborat cu pct. 38 din HG 44/2004.

Cât privește invocarea de către organele de control a dispozițiilor punctelor 38 din HG 44/2004 și ale punctului 5 din HG 1/2016, referitor la care petenta susține că acestea sunt date în aplicarea unor alineate ale art. 11 care nu a fost invocat de organul fiscal, reținem că faptul că organele de control nu au citat și prevederile art. 11 alin. (2) din Vechiul Cod fiscal/art. 11 alin. (4) din Noul Cod fiscal, nu înseamnă că normele date în aplicarea acestuia nu produc efecte, norma de aplicare preluând în mare parte textul de lege în aplicarea căruia a fost dat, astfel încât încadrarea legală să fie clară pentru contribuabil.

Totodată în ceea ce privește afirmația petentei că estimarea prețului de piață se face *„potrivit unor metode concrete stabilite de Codul fiscal”*, așa cum am reținut anterior textul de lege nu prevede limitativ metodele de estimare, fiind aplicabilă orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică iar în speță se reține că organele de control au luat în calcul nivelul minim al dobânzii utilizat între persoane independente, astfel că veniturile esimate sunt și ele la nivel minim.

În motivarea contestației petenta invocă și Decizia civilă nr. 700/16.02.2011 a ÎCCJ și consideră că împrumuturile între cele două societăți puteau fi acordate fără dobândă, nefiind săvârșit vreun abuz de drept fiscal. Referitor la această decizie, organul de soluționare reține că este dată într-un litigiu comercial ce vizează anularea unei Hotărâri a adunării generale extraordinare a acționarilor unei societăți comerciale și că ÎCCJ nu a analizat cauza din perspectiva prevederilor legislației fiscale, astfel că nu poate fi reținută în speța de față.

Interpretând dispozițiile art. 1281 din Codul civil, conform căroră:

„art. 1281 Opozabilitatea efectelor contractului

Contractul este opozabil terților, care nu pot aduce atingere drepturilor și obligațiilor născute din contract. Terții se pot prevala de efectele contractului, însă fără a avea dreptul de a cere

executarea lui, cu excepția cazurilor prevăzute de lege.”

petenta consideră că „organul fiscal este ținut să nu facă nimic de natură să împiedice desfășurarea normală a efectelor operațiunii juridice”, ori principiul libertății contractuale prevăzut la art. 1169 din Codul civil stipulează că în determinarea conținutului contractelor, părțile trebuie să respecte „dispozițiile legii”:

„art. 1169 Libertatea de a contracta

Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.”

astfel că la încheierea contractului părțile erau obligate să țină cont și de prevederile legislației fiscale.

Referitor la susținerile petentei că deoarece împrumutul a fost acordat din disponibilități financiare proprii, baza de impozitare la X SRL nu a fost afectată în vreun fel, organul de soluționare reține că disponibilitățile bănești reprezintă active ale societății care concurează la realizarea de venituri. Astfel, se reține că în situația în care, de exemplu, societatea ar fi efectuat depozite la bancă din aceste disponibilități, aceasta ar fi înregistrat venituri din dobânzile acordate de unitatea bancară, drept urmare afirmația că „baza de impozitare la X SRL nu a fost afectată” nu poate fi reținută, nefiind adevărată.

Față de cele prezentate mai sus și considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

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

întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X7 lei și baza impozabilă suplimentară în sumă de X9 lei care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017.**

B.2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de X73 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății verificate un impozit pe profit în sumă de X73 lei, aferent anului 2012, în condițiile în care singurele motivații ale petentei, care vizează doar aspecte procedurale, au fost constatate ca neîntemeiate, iar petenta nu argumentează pe fond contestația pentru acest capăt de cerere.

În fapt, din analiza dosarului prețurilor de transfer și a completărilor la acesta, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul completării dosarului s-au identificat anumite erori, fiind modificate structura și valoarea tranzacțiilor din anexa 1 la dosar, în sensul că există diferențe între cheltuielile calculate și contabilizate, și cheltuielile facturate, după cum urmează:

- În anul 2012 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X63 lei, și au fost facturate servicii către X SRL în sumă de X64 lei, rezultând o diferență facturată în plus de X65 lei;
- În anul 2013 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X66 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X67 lei, rezultând o diferență facturată în plus de X68 lei;
- În anul 2014 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X69 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X70 lei;

- În anul 2015 au fost calculate și contabilizate cheltuieli în sumă de X71 lei, și au fost facturate către X SRL servicii în sumă de X72 lei.

În urma studierii dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- pentru diferența de cheltuială facturată în plus în anul 2012, în sumă de X65 lei, rezultă un **impozit pe profit în sumă de X73 lei**, la care în conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2013-25.03.2014;

- diferența facturată în plus aferentă perioadei 2012-2013, cumulată, este în sumă de X74 lei, rezultând un **impozit pe profit cumulată în sumă de X75 lei**, sumă pentru care în conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2014-25.03.2015;

- diferența facturată în plus pentru perioada 2012-2014, cumulată este în sumă de X76 lei, rezultând un **impozit pe profit cumulată în sumă de X77 lei**, sumă pentru care în conformitate cu art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și cu dispozițiile art. 181 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor calcula dobânzi și penalități de întârziere pe perioada 25.03.2015-25.03.2016.

Cumulat, pentru perioada 2012-2015 a rezultat o **diferență de X78 lei** reprezentând servicii facturate în plus, pentru care, în conformitate cu prevederile art. 11 și ale art. 17 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat **impozit pe profit suplimentar în sumă de X79 lei**.

Prin contestația formulată petenta afirmă că obligațiile fiscale pentru anul 2012 erau prescrise la data începerii inspecției fiscale și concluzionează că în aceste condiții organul fiscal nu avea dreptul legal să stabilească impozit pe profit aferent cheltuielilor facturate în plus de X73 lei constatate din analiza prețurilor de transfer.

Organul de soluționare reține că petenta nu aduce nicio critică privind aspectele de fond care au stat la baza acestei deficiențe, nu contrazice modul de calcul sau raționamentul organelor de control și nu contestă sumele stabilite pentru perioada 2013-2015 ca urmare a acestei deficiențe, însușinduși-le.

Totodată, organul de soluționare constată că pentru această deficiență, echipa de control a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de doar X79 lei, deoarece dacă în 2012 și 2013 au fost facturate către X SRL servicii în sumă mai mare decât cheltuielile calculate și contabilizate, în anii 2014 și 2015 au fost facturate către X SRL servicii în sumă mai mică decât cheltuielile calculate și contabilizate, reținându-se că baza impozabilă suplimentară în sumă de X65 lei, reprezentând servicii facturate în plus în 2012, pentru care s-a stabilit impozit este în sumă de X73 lei aferent anului 2012, a fost compensată în totalitate cu serviciile facturate în minus în anul 2014, de X83 lei (X69-X70 lei), impozitul în sumă de X73 lei urmând să genereze doar accesorii.

Astfel, pentru toată perioada 2012-2015 din deficiența prezentată mai sus a rezultat o diferență de impozit pe profit de doar X79 lei aferentă bazei impozabile în sumă de X78 lei provenind din cheltuielile cu serviciile facturate în plus în anul 2013.

Cu privire la acest capăt de cerere organul de soluționare reține următoarele:

- în susținerea contestației petenta aduce doar critici de ordin procedural, respectiv consideră că obligațiile fiscale pentru anul 2012 erau prescrise la data începerii inspecției fiscale și că în aceste condiții organul fiscal nu avea dreptul legal să stabilească impozit pe profit aferent cheltuielilor facturate în plus constatate din analiza prețurilor de transfer;

- prin prezenta decizie, punctul A.1), s-a constatat că excepția prescripției invocată de petentă este nefondată și s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere;
- baza impozabilă suplimentară în sumă de X65 lei, reprezentând servicii facturate în plus în 2012, pentru care s-a stabilit impozit în sumă de X73 lei aferent anului 2012, a fost compensată în totalitate cu serviciile facturate în minus în anul 2014, de X83 lei (X69-X70 lei), impozitul în sumă de X73 lei urmând să genereze doar accesorii.

În drept, în speță sunt incidente prevederile 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile punctelor 2.5 și 2.6 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun că:

“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că soluționarea contestației se face în **limitele sesizării**, organul competent având drept să verifice motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal doar în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Legiuitorul a mai prevăzut că organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Drept urmare, **pentru suma de X73 lei reprezentând impozit pe profit** contestat de petentă aferent cheltuielilor constatate ca facturate în plus ca urmare a analizei dosarului prețurilor de tranșer, aferente anului 2012, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (2) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu dispozițiile pct. 11.1 lit. c) din Anexa la Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„art. 269 Forma și conținutul contestației

*(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.***

Ordinul 3741/2015

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”

contestația urmează a fi respinsă ca fiind fără obiect.

B.3) Referitor la TVA suplimentară în sumă de X38 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății verificate TVA în sumă de X38 lei, prin respingerea la deducere a taxei aferente achiziției de bunuri de la societăți care fie nu au fost niciodată înregistrate în scopuri de

TVA, fie au fost declarate inactive/nu mai erau înregistrate în scopuri de TVA la data emiterii facturilor.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat achiziții de la următoarele societăți care fie nu au fost înregistrate în scopuri de TVA, fie aveau codul de TVA anulat:

- Achiziții în sumă totală de X30 lei, din care TVA dedusă în sumă de **X31 lei**, de la SC GMS SRL CUIX, societate care conform informațiilor din baza de date ANAF nu a fost înregistrată în scopuri de TVA;
- Achiziții în sumă totală de X32 lei, din care TVA dedusă în sumă de **X33 lei** (în perioada dec. 2014- dec. 2015), de la SC C SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 09.07.2014, la cererea persoanei impozabile;
- Achiziții în sumă totală de X34 lei, din care TVA dedusă în sumă de **X35 lei**, de la SC M SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.11.2014, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal;
- Achiziții în sumă totală de X36 lei, din care TVA dedusă în sumă de **X37 lei**, de la SC NC SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.05.2015, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

Deoarece societatea GMS SRL nu a fost plătitoare de TVA, iar societății C SRL i-a fost anulată la cerere înregistrarea în scopuri de TVA la cerere, TVA-ul aferent facturilor emise de acești furnizori, în sumă de **X21 lei**, a fost respinsă la deducere în conformitate cu prevederile art. 146 și ale art. 155 din Legea 571/2003.

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile art. 11, alin. (1⁴) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată nu avea drept de deducere pentru TVA-ul aferent operațiunilor desfășurate cu NC SRL și M SRL, în sumă de **X22 lei**.

Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X21 lei aferentă achizițiilor de la persoane neînregistrate în scopuri de TVA sau a căror coduri de TVA au fost anulate la cerere, în susținerea contestației societatea precizează că organul de control a invocat prevederile art. 146 și ale art. 155 din Legea 571/2003 dar refuzul dreptului de deducere se fundamentează exclusiv pe comportamentul furnizorului și nu pe condițiile care trebuie îndeplinite pentru recunoașterea dreptului de deducere a TVA prevăzute de Codul fiscal și jurisprudența aplicabilă.

În drept, potrivit prevederilor art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (19) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data exercitării dreptului de deducere:

„art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său **de către o persoană impozabilă**, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

art. 155 Facturarea

(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, **codul de identificare fiscală** ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”

Totodată, conform pct. 46 alin. (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.**”

Față de prevederile legale sus menționate, se reține că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său de către persoane înregistrate ca platitori de taxă pe valoarea adăugată, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal.

Rezultă că nu este deductibilă taxa pe valoarea adăugată facturată incorect de o societate care nu este înregistrată în scopuri de TVA.

Organul de soluționare mai reține că în textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă este prevăzut că, pentru a putea beneficia de acest drept, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o persoană impozabilă în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă, constatându-se că prevederile legale interne transpun legislația europeană.

Ca urmare, având în vedere dispozițiile legale sus menționate, se reține că dat fiind faptul că GMS SRL nu a fost plătitoare de TVA iar societății C SRL i-a fost anulată la cerere înregistrarea în scopuri de TVA, facturile emise de persoane care nu sunt impozabile din punct de vedere al T.V.A., nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica dreptul de deducere al taxei.

Petenta invocă în contestație Hotărârea CJUE din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 PPUH și susține că faptul că furnizorul nu este înregistrat în scopuri de TVA, nu este condiție pentru refuzul dreptului de deducere. Petenta precizează că în conformitate cu această hotărâre:

„... Criteriul privind existența furnizorului bunurilor sau a dreptului acestuia de a emite facturi, astfel cum rezultă din reglementarea în discuție în litigiul principal, după cum a fost interpretată de instanța națională, nu figurează printre condițiile dreptului de deducere menționate la punctele 28 și 29 din prezenta hotărâre.

[...]

Curtea a statuat, de asemenea, că o eventuală neîndeplinire de către furnizorul bunurilor a obligației de a declara când începe activitatea ca persoană impozabilă nu poate repune în discuție dreptul de deducere al destinatarului bunurilor livrate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea. Prin urmare, destinatarul menționat beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin toate informațiile impuse de articolul 22 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, în special pe cele necesare pentru identificarea persoanei care a întocmit facturile menționate și a naturii respectivelor bunuri.”

Ori, prin aceeași hotărâre Curtea a mai statuat de asemenea și că „*lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv*” (punctul 47 Hotărârea CJUE din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 PPUH).

În fapt Curtea a dispus că „*Administrația fiscală nu poate impune totuși în general respectivei persoane impozabile, pe de o parte, să verifice dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și dacă și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință*” (punctul 52), situație care nu se regăsește în speță, societatea fiind ținută doar să verifice calitatea de persoană impozabilă a furnizorului prin accesarea Registrelelor electronice publicate pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (anaf.ro) la secțiunea Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de T.V.A. conform art. 153 din Cod Fiscal și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Această măsură este în concordanță cu dispozițiile CJUE, fiind o măsură rezonabilă și ușor accesibilă pentru ca o persoană impozabilă să se asigure că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, astfel că petenta putea să știe că furnizorii săi nu dețin cod valid de TVA.

La punctul 49 din aceeași Hotărâre, Curtea a deliberat în sensul că „*atunci când condițiile de fond și de formă prevăzute de A șasea directivă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de această directivă să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de o fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, EU:C:2006:16, punctele 51, 52 și 55, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, punctele 44-46 și 60, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctele 44, 45 și 47).*”

Ori, având în vedere faptul că societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință dacă furnizorii săi au sau nu calitatea de persoane impozabile așa cum prevede art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, sau dacă li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9), printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, legiuitorul dând astfel, petentei posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita deducerea fără drept a TVA și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a-i acorda dreptul de deducere a TVA, se reține că autoritățile fiscale nu pot fi acuzate că au solicitat din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, și se verifică condiția că persoana impozabilă putea să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la TVA nedeductibilă în sumă de X22 lei aferentă achizițiilor de la persoane a căror coduri de TVA au fost anulate (inactivi), petenta susține că faptul că furnizorul este declarant inactiv, nu este motiv pentru refuzul dreptului de deducere, și invocă Hotărârea Curții din 19 octombrie 2017 în cauza C-101/16 SC Paper Consult SRL.

În speță, codurile de TVA ale SC M SRL și SC NC SRL au fost anulate din oficiu, conform dispozițiilor art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„**art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

[...]

(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...]

d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156², dar nu este în situația prevăzută la lit. a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la art. 156² pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la lit. a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;

[...]

(9²) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 153 alin. (9). **Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (1¹) și (1³) de la data prevăzută la art. 153 alin. (9) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (1²) și alin. (1⁴) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată.”**

În drept, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1⁴) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării achizițiilor:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

[...]

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile legale citate mai sus se reține că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li sa anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective.

În speță, se reține că în perioada verificată societatea a dedus TVA în sumă de X22 lei după cum urmează:

- TVA dedusă în perioada februarie 2015-iunie 2015 în sumă de **X35 lei**, aferentă unor achiziții în sumă totală de X34 lei de la SC M SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.11.2014, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal;
- TVA dedusă în luna august 2015 în sumă de **X37 lei**, aferentă unei achiziții în sumă totală de X36 lei de la SC NC SRL CUIX, societate a cărei cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat începând cu data de 01.05.2015, conform art. 153, alin. (9), lit. d) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal.

În contestația formulată, societatea susține că situația specifică în care furnizorul a fost declarat inactiv nu este motiv pentru refuzul dreptului de deducere dar nu aduce nicio motivare în fapt și în drept pentru care nu a aplicat prevederile exprese ale art. 11 alin. (1⁴) și care să combată constatările organelor de control.

În cauză, organul de soluționare reține că societăților care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile cărora li s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, le sunt incidente prevederile art. 11 alin. (1⁴) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate. Se mai reține că, înaintea altor prevederi care reglementează și stabilesc condițiile generale ale dreptului de deducere a TVA, se constată că legiuitorul a prevăzut expres la art. 11 alin. (1¹)- (1⁴) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, un anumit tip de tratament fiscal din punct de vedere al TVA în situația în care o societate a fost declarată inactivă/ i s-a anulat codul de TVA, aceste temeuri de drept fiind prioritare și obligatorii de luat în considerare.

În ceea ce privește Hotărârea CJUE în cauza C -101/16 Paper Consult, invocată de petentă, organul de soluționare reține că în cauză Curtea a deliberat că: *“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”*

Se reține că în această speță analizată de Curte în cauza C -101/16, furnizorul care fusese declarat inactiv și căruia i se anulasă codul de TVA a colectat și a virat la bugetul de stat TVA aferentă operațiunilor, iar **aprecierile vizează situația contribuabilului furnizor care a obținut radierea sa de pe lista contribuabililor înscrși ca inactivi, în aceste condiții** Curtea considerând că refuzul definitiv al dreptului de deducere contravine principiului neutralității TVA, situație în care nu se regăsește petenta. De asemenea, Curtea a stabilit că persoanei impozabile care invocă dreptul de deducere trebuie să i se dea posibilitatea să demonstreze că tranzacțiile încheiate cu furnizorul său îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și, în special, că TVA a fost plătită trezoreriei publice de către acest contribuabil furnizor, altminteri depășindu-se ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor legitime urmărite de Directivă, iar în speță furnizorul nu a achitat TVA la bugetul de stat. Astfel, jurisprudența invocată în susținerea contestației se constată că nu este incidentă în cauza analizată.

CJUE a stabilit și că prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă. Astfel, în hotărârea dată în cauza C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inherentă în funcționarea sistemului comun

de TVA (paragr. 19 și 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Ori instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii a căror cod de TVA a fost anulat este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu având în vedere că odată anulat codul de TVA, contribuabilii sunt înscrisi în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor și data anulării codului. Organul de soluționare reține că petenta putea și avea posibilitatea reală de a consulta acest registru public, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, petenta se putea proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabilii a căror cod de TVA a fost anulat.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la acești contribuabili sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

În speță, conform prevederilor legale mai sus citate, anularea înregistrării în scopuri de TVA a unui furnizor, așa cum este cazul furnizorilor SC M SRL și SC NC SRL, conduce automat la pierderea dreptului de deducere a TVA pentru beneficiar.

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X38 lei (X21 lei + X22 lei).

B.4) Referitor la obligațiile suplimentare în sumă de X84 lei, din care X85 lei impozit pe profit și X23 lei TVA, precum și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X86 lei, care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina societății verificate aceste obligații de plată și au diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele aspecte cu influență fiscală:

1) În baza facturii nr. 1021117/28.02.2011 societatea a achiziționat un autovehicul nou Mercedes Benz SLS WMX1973771A005Q, pe care l-a înregistrat pe contul de 371-”Marfă”, societatea precizând că autoturismul este o mașină de colecție, acesta fiind motivul pentru care a fost înregistrat în contul 371. Totodată, societatea precizează că autovehiculul este inscripționat pentru reclama produselor MT pe care le comercializează, kilometrii înregistrați la bord fiind justificați de participarea la târguri și concursuri, și susține că autovehiculul a

contribuit la realizarea activității economice pentru reclamă și publicarea numelui firmei, fiind utilizat inclusiv în scopul vânzărilor.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că din anul cumpărării mijlocul de transport a fost înscris în circulație și că a fost utilizat pentru circulația pe drumurile publice, în cursul celor aproape 7 ani rulând 27.830 km (06.02.2019).

Având în vedere faptul că societatea a prezentat foi de parcurs pentru 4.079 km, deși pe bordul autovehicolului în data de 06.02.2019 sunt afișați 27.830 km, în conformitate cu prevederile art. 25, alin. (3), lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de X39 lei (50% din totalul cheltuielilor din perioada 01.07.2012- 22.03.2018, în sumă de X40 lei), nefiind probată utilizarea exclusivă a mijlocului de transport în scopul activității economice.

Inspectorii fiscali au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **X10 lei**, iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.201 au diminuat pierderea fiscală cu suma de **X11 lei**.

Urmare a inspecției nu s-a stabilit TVA suplimentar deoarece din data de 01.01.2013 societatea nu a dedus TVA aferent activului sus menționat.

2) În baza facturii 1022372/15.03.2013 societatea a achiziționat de la A Auto SRL, un autovehicul Mercedes Benz Sprinter 316 CDI serie șasiu WDB906235DN5Y, prețul de achiziție fiind de X41 lei, TVA aferentă X42,48 lei. Totodată, cu factura 5400/ 09.04.2013 a fost achiziționată o suprastructură cu obloane și macara în sumă de X43 lei, TVA aferent în sumă de X44 lei, acest utilaj fiind instalat pe autovehicolul Mercedes Benz Sprinter.

Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru acest autovehicul pentru 4.323 km, dar în conformitate cu informațiile furnizate de către Registrul Auto Român, pe bordul autovehicolului Mercedes Benz Sprinter 316 CDI serie șasiu WDB906235DN5Y la ITP-ul din data de 09.04.2013 sunt afișați 484 km, la ITP-ul din data de 28.04.2015-10.227 km, 14.997 km în data de 17.05.2016, respectiv 19.032 km în data de 02.08.2017.

Având în vedere că numărul de kilometri înregistrați la bordul autoturismului nu este în concordanță cu foile de parcurs prezentate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu este demonstrată utilizarea exclusivă a autovehicolului în scopul activității economice a societății.

În urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile legale art. 25, alin. (3), lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu au fost admise la deducere cheltuieli în sumă de X45 lei (de la data achiziției până la data când autoturismul a fost dat în chirie, 02.05.2017). Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 28, alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 24, alin. (11¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, a fost limitată la 1.500 lei/lună amortizarea deductibilă aferentă perioadei 01.05.2013-30.04.2017, fiind astfel stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de X46 lei (X47 lei/lună).

Aferent bazei impozabile suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 01.01.2017, în sumă de **X13 lei**, pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 fiind diminuată pierderea fiscală cu suma de **X16 lei**.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de **X23 lei**.

3) În baza facturii 699835/25.02.2016 societatea verificată a achiziționat de la TA SRL un autovehicul Mercedes Benz V Class serie șasiu WDF447815G3131K, prețul de achiziție fiind de X52 lei, cu TVA aferentă X53 lei.

Societatea nu a prezentat organelor de control foi de parcurs pentru autovehiculul menționat.

Având în vedere faptul că societatea nu a probat utilizarea exclusivă a autovehicolului în scopul activității economice, în urma inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 25

alin. (3) lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, nu au fost admise la deducere cheltuieli în sumă de X54 lei (de la data achiziției până la data când autoturismul a fost dat în chirie, 02.05.2017). Totodată, în conformitate cu dispozițiile art. 28, alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, a fost limitată la 1.500 lei/lună amortizarea deductibilă aferentă perioadei 01.04.2016-30.04.2017, fiind astfel stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de X17 lei (X55 lei/lună).

Aferent bazei impozabile suplimentare organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X56 lei** (bază impozabilă suplimentară X57 lei), pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 fiind diminuată pierderea fiscală cu suma de **X58 lei** (X17+X54-X57 lei).

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției organele de control au stabilit TVA suplimentară în sumă de **X59 lei**, fiind efectuată ajustare în conformitate cu prevederile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Prin contestația formulată, cu referire la acest mijloc de transport, societatea precizează că înțelege să conteste „diminuarea pierderii fiscale cu suma de X17 lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea contabilă nedeductibilă(...) aferente autovehiculului Mercedes Benz tip V Klasse”, drept pentru care doar această sumă va face obiectul deciziei de soluționare.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. i) și alin. (4) lit. t) și ale art. 24 alin. (11¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1) și alin. (3) lit. i) și l) și ale art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, coroborat cu dispozițiile normelor metodologice date în aplicare, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 19 Reguli generale

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

art. 21 Cheltuieli

(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:

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

(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 taxi-metrie;*

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;”

art. 24 Amortizarea fiscală

(11[^]1) Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (11) lit. f). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport 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, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;

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 închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.”

Legea 227/2015

art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(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:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

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

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

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.

art. 28 Amortizarea fiscală

(14) Prin excepție de la prevederile art. 7 pct. 44 și 45, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea - RNTR 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (12) lit. h). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- 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, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
- 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 închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 44 din 22/01/2004

“49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termeni 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.[...]”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016

“16. (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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între venituri și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil/rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice.

De asemenea, conform prevederilor Codului fiscal, în cazul autovehiculelor 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 persoanei impozabile, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost **limitat la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, acest drept fiind **nelimitat** în cazul în care vehiculele respective sunt **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În drept, pe linie de TVA, sunt incidente dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a), art. 145¹ și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile art. 297 alin. (4), lit. a), art. 298 și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, coroborate cu normele metodologice date în aplicare, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

art. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele **nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

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

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

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

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.

(5) 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. 145 și art. 146 - 147¹.

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.”

Legea 227/2015

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

art. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

*(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.

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Normele la Legea 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 45¹ dat în aplicarea art. 145¹

“(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**. (...). 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. (...).

(7) **Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ 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) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.**

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege**, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Normele date în aplicarea Legii 227/2015 aprobate prin HG 1/2016.

„68. (2) (...) **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.(...) 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.

(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 prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile** și că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Legiuitorul a mai prevăzut că în cazul în care situația de fapt constatată în urma inspecției este diferită de cea prezentată de către persoana impozabilă, în baza dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște

statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară a statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

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

Totodată, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA pentru achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile efectuate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura, ci să și demonstreze că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

1) Referitor la autovehiculul Mercedes Benz SLS serie șasiu WMX1973771A005Q (X-02-RDM)

Societatea a înregistrat autovehiculul Mercedes Benz SLS serie șasiu WMX1973771A005Q pe contul de 371 „Marfă”, motivând că acesta autoturism este o mașină de colecție dar, cu toate acestea, organele de control au constatat că din anul cumpărării (2011) mijlocul de transport a fost înscris în circulație, și că a fost utilizat pentru circulația pe drumurile publice, în cursul celor aproape 7 ani rulând 27.830 km (până la 06.02.2019).

În ceea ce privește înregistrarea bunului în stocul de mărfuri, se reține că în conformitate cu prevederile pct. 152, alin. (1), lit. a) din Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stocurile sunt active circulante deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității, iar la pct. 154, alin. (1), lit. a) din același ordin, se prevede că în cadrul stocurilor se cuprind: mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii:

„152. - (1) Stocurile sunt active circulante:

a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

154. - (1) În cadrul stocurilor se cuprind:

a) mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;”

Având în vedere faptul că autoturismul a fost înmatriculat în anul achiziției și a fost utilizat pentru circulația pe drumurile publice, precum și faptul că, după cum societatea însăși afirmă, mașina a fost înscrisă (de la data achiziției) pentru reclama produselor MT, a fost prezentă la târguri și concursuri (fapt ce explică km parcurși înregistrați pe bordul vehiculului) și a fost folosită pentru reclamă și publicarea numelui firmei, se constată că autoturismul nu a fost achiziționat în scopul revânzării, fiind în mod eronat înregistrat pe contul 371-Mărfuri.

Referitor la susținerea petentei că această mașină este exclusă de la limitarea cheltuielilor fiind incidente prevederile art. 298 alin. (3) lit. f) din Legea 227/2015, prevăzute la Titlul VII TVA, nu poate fi reținută în soluționarea contestației deoarece cu privire la acest mijloc de transport organele de control au precizat expres în raportul de inspecție fiscală că „nu s-a stabilit TVA suplimentar din motivul că din data de 01.01.2013 societatea nu a dedus TVA aferent activului”. Urmărind totuși raționamentul petentei, se reține că, așa cum am arătat anterior, acest vehicul nu a fost utilizat „ca mărfuri în scop comercial”, dovadă că și după 7 ani se află în activele societății, astfel că nu-i sunt incidente prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 5) din Legea 571/2003, menținute de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. l) pct. 5) din Legea 227/2015, susținerea petentei nefiind conformă cu realitatea. Se mai reține că în speță au fost limitate la deducere cheltuieli ocazionate de achiziția de combustibil, roșniță, asigurare, cu plata impozitului, care prin natura lor nu pot fi atribuite mărfurilor, acestea fiind cauzate de exploatarea efectivă a vehiculului.

Cât privește precizarea că organul fiscal ar fi trebuit să accepte cheltuieli de amortizare lunare de X lei, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (11¹) din Legea nr. 571/2003, menținute de art. 28 alin. (14) din Legea nr. 227/2015 pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, în limita a 1.500 lei/lună, precum și faptul că însăși petenta afirmă că „această mașină este o mașină de colecție, care cu cât trece timpul cu atât valoarea crește”, astfel că în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003, menținute la art. 28 alin. (4) lit. f) din Legea 227/2015, acest activ nu este un activ amortizabil:

„art. 24 Amortizarea fiscală

(4) Nu reprezintă active amortizabile:

f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;
Legea 227/2015

art. 28 Amortizarea fiscală

(4) Nu reprezintă active amortizabile:

f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;”

Date fiind cele anterior menționate și deoarece, deși la bordul autoturismului sunt înregistrați ca rulați 27.830 km (la 06.02.2019), societatea a prezentat foi de parcurs doar pentru justificarea a 4.079 km, se reține că în mod legal organele de control au aplicat limitarea la 50% prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, antecitate, constatând că nu s-a justificat utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice.

Astfel, referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de **X10 lei**, și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit care a diminuat pierderea fiscală în perioada 01.01.2017-31.12.2017, în sumă de **X11 lei**, **contestația urmează a se respinge ca**

neîntemeiată.

2) Referitor la autovehiculul Mercedes Benz Sprinter 316 CDI serie șasiu WDB906235DN5Y (X-04-MTH)

Organele de control au reținut că acest mijloc de transport a fost achiziționat în baza facturii 1022372/15.03.2013 emisă de A Auto SRL, prețul de achiziție fiind de X41 lei, cu TVA aferentă X42,48 lei. Totodată, cu factura 5400/09.04.2013 a fost achiziționată o suprastructură cu obloane și macara în sumă de X43 lei, cu TVA aferentă în sumă de X44 lei, acest utilaj fiind instalat pe autovehiculul Mercedes Benz Sprinter.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat foi de parcurs pentru acest autovehicul pentru 4.323 km, dar în conformitate cu informațiile furnizate de către Registrul Auto Român în perioada de la achiziție până la 02.08.2017 vehiculul a rulat 19.032 km.

Atașat la punctul de vedere înaintat în data de 13.03.2019, societatea a prezentat foi de parcurs suplimentare pentru acest mijloc de transport, care nu au fost anterior puse la dispoziția organelor de control, și cartea de identitate a vehiculului, iar din analiza acestora comparativ cu datele transmise de RAR și cu foile de parcurs prezentate în timpul inspecției fiscale, au fost constatate următoarele:

- de la data reomologării 09.04.2013 până 28.04.2015 societatea prezintă foi de parcurs pentru 14.543 km, deși la data de 28.04.2015, conform informațiilor transmise de RAR la bordul autovehiculului era afișat un rulaj de 10.227 km;

- de la data reomologării 09.04.2013 până 17.05.2016 societatea prezintă foi de parcurs pentru 17.124 km, deși la data de 17.05.2016, conform informațiilor transmise de RAR la bordul autovehiculului era afișat un rulaj de 14.997 km;

- pe foile de parcurs nu sunt trecuți kilometri afișați la bordul autovehiculului la pornire și la sosire;

- în conformitate cu cartea de identitate a autovehiculului WDB906235DN5Y, anexată la punctul de vedere, masa totală maximă autorizată este de 3.500 kg (proprie 2.310 kg, totală maximă autorizată 3.500 kg), astfel autovehiculul Mercedes Benz Sprinter 316 CDI nu este exceptat de la aplicare limitării prevăzută la articolul 145¹, alin. (1) din Legea 571/2003 și art. 298, alin. (1) din Legea 227/2015;

- pe toate foile de parcurs prezentate, pentru toate vehiculele, șoferul înscris este dl NS CNPX.

Prin contestația formulată, în ceea ce privește impozitul pe profit societatea susține că acest mijloc de transport a fost utilizat exclusiv pentru transportul mărfurilor și că se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 28 alin. (14) lit. b) din Legea 227/2015. Totodată, petenta susține că dată fiind utilizarea exclusivă a autovehiculului pentru transportul mărfurilor, îi sunt aplicabile prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Legea 571/2003/ art. 298 alin. (3) lit. b) din Legea 227/2015.

Cu privire la aceste susțineri, se reține că utilizarea exclusiv în scopul activității economice a unui vehicul, care dă dreptul la deducerea integrală a cheltuielilor de achiziție și exploatare precum și a TVA aferentă, trebuie dovedită de către persoana impozabilă, iar conform normelor de aplicare a codului fiscal „*Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) 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) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.*”

În ceea ce privește mijloacele de probă prezentate de petentă, organul de soluționare reține că, având în vedere că numărul de kilometri înregistrați la bordul autoturismului nu este în concordanță cu informațiile din foile de parcurs prezentate de către societate, în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că documentele prezentate nu reflectă realitatea

și au constatat că nu pot fi reținute pentru a se demonstra utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice a societății, fiind făcută aplicarea prevederilor art. 21, alin. (4), lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/ art. 25, alin. (3), lit. l) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Se mai reține că, deși petenta susține că anexează la contestație foile de parcurs pentru acest vehicul, acestea nu au fost transmise organului de soluționare, la dosar regăsindu-se doar foile de parcurs atașate la punctul de vedere, analiza efectuându-se în raport cu acestea.

Cât privește încadrarea autovehiculului în categoria vehiculelor utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații, din documentele la dosar se constată că la data achiziției mijlocului de transport în speță:

- societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate”;

- în conformitate cu prevederile punctului 45¹ alin (6) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(6) În scopul aplicării art. 145¹ 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. 145¹ 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. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal **se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;***”

Ori societatea a avut un singur angajat cu funcția de „lansator de produse”, în perioada 01.01.2012 până la 12.09.2016, și mai avea în proprietate și alte mijloace de transport printre care și un autovehicul Mercedes Benz Sprinter 318 CDI pentru care organele de control au acordat drept de deducere integrală a cheltuielilor și a TVA, acesta nefăcând obiectul deficiențelor care au generat obligațiile fiscale suplimentare. De asemenea, pe toate foile de parcurs prezentate, pentru toate vehiculele, șoferul înscris este dl NS CNPX, care nu este salariat al societății ci administratorul acesteia.

Drept urmare, în mod legal organele de control au aplicat dispozițiile art. 24, alin. (11¹) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 28, alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și au limitat la 1.500 lei/lună amortizarea deductibilă aferentă perioadei 01.05.2013 – 30.04.2017, respectiv prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, care limitează la 50% dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor legate de achiziția și exploatarea vehiculelor rutiere motorizate.

Astfel, referitor la TVA suplimentară în sumă de X23 lei, la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X13 lei, și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit care a diminuat pierderea fiscală în perioada 01.01.2017-31.03.2018, în sumă de X16 lei, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.**

3) Referitor la autovehiculul Mercedes Benz V Class serie șasiu WDF447815G3131K (X-26-MTH)

Din documentele la dosar se reține că în baza facturii 699835/25.02.2016 societatea verificată a achiziționat de la TA SRL un autovehicul Mercedes Benz V Class serie șasiu WDF447815G3131K, vehicul de transport persoane cu masa totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

Acest vehicul a fost închiriat societății MT SRL RO X, în baza contractului nr. 270/02.05.2017.

Pentru acest mijloc de transport societatea nu a prezentat organelor de control foi de parcurs, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au limitat la 50% cheltuielile aferente exploatării lui și au stabilit impozitul pe profit suplimentar în sumă de 471,85 lei, iar pentru perioada 01.01.2017- 31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **X58 lei, din care X17 lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea.**

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 298 și ale art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **X59 lei.**

Organul de soluționare reține că prin contestația formulată, petenta se îndreaptă doar împotriva măsurii de „*diminuarea pierderii fiscale cu suma de X17 lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea contabilă nedeductibilă(...) aferente autovehiculului Mercedes Benz tip V Klasse*”, drept pentru care doar această sumă va face obiectul deciziei de soluționare.

Suma de X17 lei reprezintă cheltuieli nedeductibile cu amortizarea aferentă autovehicul Mercedes Benz V Class serie șasiu WDF447815G3131K, stabilită pentru perioada 01.01.2017- 30.04.2017, calculată astfel: [(X87 lei amortizarea lunară dedusă de societate- 1.500 lei amortizarea lunară deductibilă fiscal)x4 luni].

Din documentele la dosar se reține că organele de control au constatat că pentru anul 2016 societatea însăși a considerat cheltuielile nedeductibile amortizarea în sumă de X88 lei, reprezentând diferența dintre amortizarea lunară aferentă autovehiculului și plafonul amortizării fiscale deductibile de 1.500 lei/lună [(X87 lei amortizarea lunară - 1.500 lei amortizarea fiscală lunară)x 9 luni = X88)], suma fiind cuprinsă în declarația 101 depusă pentru anul 2016, dar acest tratament nu a fost aplicat și pentru perioada ianuarie 2017-aprilie 2017.

Cu privire la acest capăt de cerere, contestatara afirmă că autoturismul este utilizat pentru test drive, potrivit Contractului de intermediere nr. 798/08.06.2011 încheiat cu A SRL, dar din documentele la dosar se constată că obiectul contractului nr. 798/08.06.2011 încheiat cu A SRL este următorul: „*prestatorul va prospecta piața și va identifica noi clienți care nu fac parte din portofoliul de clienți al A SRL, pentru vânzarea de autovehicule. Vânzarea autovehiculelor se face de către beneficiar (A SRL) către clientul direct sau firma de leasing.*” **Contractul nu prevede și achiziționarea de autovehicule pentru test drive.**

La punctul privind „*Prețul și modalități de plată*” părțile au convenit că prețul este în funcție de tipul mașinii, conform anexa 1, în care sunt prevăzute și comisioanele pe tip de autovehicule. În această anexă nu este cuprins și modelul de autovehicul Mercedes Benz V Class, astfel că susținerea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, nefiind probată.

Organul de soluționare constată că deși petenta susține că acest contract acordă posibilitatea de a fi incluse și alte autovehicule pe viitor, în afară de cele enumerate la data inițială a contractului, aceasta nu a prezentat niciun document din care să rezulte extinderea contractului și la acest model și comisionul stabilit pentru intermediere.

În drept, se reține că în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, antecitate, pentru mijloacele de transport de persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile,

pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună. Legiuitorul a exceptat de la această limitare anumite categorii de vehicule, cum ar fi „*vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații*” dar este obligația persoanei impozabile să probeze că vehiculul în speță se face parte din această categorie, simpla sa afirmație nefiind suficientă.

De asemenea, se reține că pentru anul 2016 societatea a considerat că mijlocul de transport nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 28 alin. (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, și a încadrat la cheltuieli nedeductibile valoarea amortizării lunare ce depășește plafonul de 1.500 lei, în condițiile în care contractul nr. 798/08.06.2011 producea efecte și în acea perioadă, astfel că ea însăși infirmă legătura dintre achiziția mijlocului de transport în cauză și contractul de intermediere.

Se constată astfel că, deși pe de o parte, petenta însăși a limitat amortizarea fiscală la 1.500 lei/lună în anul 2016, și nu contestă limitarea cheltuielilor și a TVA urmare a faptului că nu s-a probat utilizarea autovehiculului exclusiv în scopul activității economice, aceasta asumându-și astfel deficiența sesizată de organele de control, pe de altă parte susține că mijlocul de transport este exclus de la plafonarea amortizării, fiind utilizat pentru test drive, dar nu probează în niciun fel această afirmație.

Având în vedere faptul că nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat niciun document care să probeze că îndeplinește condițiile legale pentru exceptarea de la aplicarea plafonării amortizării deductibile fiscal la valoarea de 1.500 lei/lună, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru baza impozabilă suplimentară în sumă de X17 lei, care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017.**

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate la punctul 4, subpunctele de la 1) la 3), documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019, pentru impozitul pe profit în sumă de X85 lei și pentru TVA în sumă de X23 lei. Totodată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei privind modificare a bazei de impozitare F-X/03.04.2019, pentru baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de X86 lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017.

B.5) Referitor la TVA în sumă de X26 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, în baza facturii 1021449/27.01.2014 societatea verificată a achiziționat de la Auto SRL un autovehicul Mercedes Benz A Klasse A 180 serie șasiu WDD1760421J009Z, prețul de achiziție fiind de X48 lei, cu TVA aferentă X49 lei.

În data de 03.02.2017, în baza facturii 37926, autovehiculul a fost vândut unei persoane fizice, la prețul de X50 lei, cu TVA aferentă X51 lei.

Având în vedere faptul că societatea nu a probat utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice, nefiind prezentate organelor de control foi de parcurs pentru

autovehiculul menționat, în conformitate cu prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și cu art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în urma inspecției organelor de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de X26,7 lei.

În speță, organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat organelor de control foi de parcurs pentru acest vehicul de transport persoane cu masa totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, nefiind probată utilizarea exclusivă a autovehiculului în scopul activității economice, așa cum prevede art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal/art. 298 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, drept pentru care organelor de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. c) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, în vigoare la data la care a intervenit modificarea.

În fapt, la data achiziției dreptul de deducere al TVA aferentă mijlocului de transport a fost limitat la 50%, fiind respinsă la deducere TVA în sumă de X89 lei (50% x X49 lei). Deoarece în data de 03.02.2017, în cadrul perioadei de ajustare de 5 ani, societatea a vândut autovehiculul Mercedes Benz A Klasse A 180 serie Clasiu WDD1760421J009Z către Csoma Istvan, și a colectat TVA, s-a procedat la ajustarea taxei de deducere corespunzător celor 2 ani rămași din perioada de ajustare, în conformitate cu dispozițiile art. 305 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, rezultând TVA ajustată în favoarea societății în sumă de X90 lei. Drept urmare, urmare a inspecției a fost determinată TVA suplimentară aferentă autovehiculului Mercedes Benz A Klasse A 180 în sumă de X26,7 lei (X89 lei TVA respinsă reprezentând 50% din taxa din factura de achiziție- X90 lei TVA ajustată în favoarea societății).

În contestația formulată societatea a precizat, cu privire la TVA în sumă de X26 lei că „nedeductibilitatea acesteia nu este motivată nici în fapt și nici în drept în actul administrativ (decizia de impunere)”.

Din documentele la dosar se constată că, sesizând că aspectele privind stabilirea TVA suplimentară în sumă de X26,72 lei prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019 la punctul 7, pagina 6, dintr-o eroare nu au fost preluate în Decizia de impunere la punctul 2.1.2 Motivul de fapt, în data de 26.07.2019 organelor de control au procedat la corectarea materială a actului administrativ fiscal, acesta fiind comunicat societății la data de 05.08.2019.

Cu adresa nr. 20203/2019 organul de soluționare a solicitat societății să precizeze dacă înțelege să conteste și Decizia de impunere F-X/03.04.2019 așa cum a fost modificată la 26.07.2019, iar în răspunsul formulat, transmis cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. B sub nr. 8179/26.08.2019, societatea precizează că înțelege să conteste actul în forma în care a fost modificat prin procedura de îndreptare a erorilor materiale, fără însă a aduce susțineri suplimentare cu privire la motivul pentru care înțelege să conteste suma de X26,7 lei.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește autovehiculul Mercedes Benz A Klasse A 180 serie sașiu WDD1760421J009Z, organelor de inspecție fiscală precizează că în proiectul raportului de inspecție fiscală este prezentată la pagina 9 descrierea stării de fapt fiscale și consecințele fiscale dar că în punctul de vedere formulat societatea nu a avut obiecțiuni cu privire la aceste sume stabilite suplimentar.

Organul de soluționare mai reține că pentru acest mijloc de transport societatea nu a contestat și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit stabilită de către organelor de control, deși acesta a fost determinată tot ca urmare a aplicării limitării speciale de 50% pentru mijloacele de transport. Astfel, în baza prevederilor art. 25, alin. 3, lit. I) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal/art. 21, alin. 4, lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de X91 lei, fiind calculat impozit pe profit suplimentar până data de 01.01.2017 în sumă de X92 lei, iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de X93 lei, dar societatea nu s-a îndreptat și împotriva acestora prin contestația formulată, asumându-și aceste obligații

suplimentare și prin aceasta creditând tratamentul fiscal adoptat de către organele de control.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

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

(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit.b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.**

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții,

mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„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”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În speță, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivații în fapt și în drept și nici documente justificative din care să rezulte utilizarea exclusiv în scopul activității economice a vehiculului Mercedes Benz A Klasse A 180, condiție care trebuie îndeplinită pentru a se acorda dreptul la deducerea integrală a TVA aferentă achiziției acestuia și care trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății pentru TVA în sumă de X26 lei.**

B.6) Referitor la obligațiile suplimentare în sumă de X94 lei, din care X18 lei impozit pe profit și X24 lei TVA, precum și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X20 lei, care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. B, prin organele specializate, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății verificate aceste obligații de plată și au diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în data de 02.04.2012 SC X SRL (MT România SRL) a cumpărat un avion Tebadlo Cessna 172, având numărul de înmatriculare YR-MTH, ce a fost emis de către AACR. Valoarea de intrare a activului este de X60 lei, iar societatea a calculat amortizare lunară de X61 lei, pentru o durată normală de funcționare de 10 ani.

Organele de control precizează că aeronava YR-MTH a fost introdusă în certificatul RO/ATO-07 al organizației de pregătire FL SRL începând cu certificatul emis în data din 10.10.2014, aeronava fiind menținută în certificatul FL SRL în baza contractului de comodat nr. 15/21.02.2018. Deținătorul aeronavei prima dată a fost societatea AC SRL cu sediul în B, str. Paris, nr. 32, sector I, (societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentul prin care societatea AC SRL a dobândit calitatea de deținător a aeronavei YR-MTH), deținătorul fiind schimbat pe societatea FL SRL cu sediul în com. Târgușoru Vechi, sat

Strejnicu, str. Principală, nr. 10, jud. P având un sediu secundar în B, sect. I, bd. Ion Ionescu de la Brad, nr. 61-63, ap. 3.

La solicitările organelor de inspecție fiscală privind prezentarea documentelor justificative aferente utilizării aeronavei în scopuri economice, respectiv a Jurnalului tehnic (Technical Log Book) al aeronavei YR-MTH transmise cu Invitația nr. 91/14.01.2019, Somația nr. 287/30.01.2019 și prin convorbirile telefonice din data de 10.02.2019, respectiv din 21.02.2019 (purtate cu d-na J Tunde angajată la SC X SRL), societatea a transmis prin email, în data de 06.02.2019 și în data de 11.02.2019, 21 de pagini din Jurnalul tehnic (Technical Log Book) aferente perioadei 20.11.2016- 31.03.2018.

Deoarece societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice utilizarea exclusivă a aeronavei în scopul activității economice a SC X SRL, în conformitate cu dispozițiile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 25, alin. (1) din Legea 227/2015, coroborate cu prevederile art. 11 și art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 11 și art. 19 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, urmare a inspecției a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de X62 lei.

Aferent acesteia, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar până data de 31.12.2016, în sumă de **X18 lei**, iar pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017 a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de **X20 lei**.

Totodată în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal/art. 271, alin. (4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018 s-a stabilit bază impozabilă pentru TVA în sumă de X25 lei, pentru care s-a calculat TVA suplimentară în sumă de **X24 lei**.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor ocazionate de achiziția, întreținerea și funcționarea aeronavei, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la prevederile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 21 Cheltuieli

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

Legea 227/2015

„art. 25 Cheltuieli

(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, la determinarea profitului impozabil/ rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice.

În drept, pe linie de TVA, sunt incidente prevederile art. 128 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 129 alin. (4) lit. a) și b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, menținute la art. 270 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 271 alin. (4) lit. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, unde legiuitorul a statuat că:

Legea 571/2003

„art. 128 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de

către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

art. 129 Prestarea de servicii

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Legea 227/2015

„art. 270 Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

art. 271 Prestarea de servicii

(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;
- preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Totodată, se reține că sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile

respective a fost dedusă total sau parțial;

- serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau pentru uzul altor persoane.

Cu alte cuvinte, în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor mobile achiziționate sau părților lor componente, respectiv a serviciilor legate de întreținerea și funcționarea acestora a fost dedusă total sau parțial, punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit a acestor bunuri/servicii reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiune asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxa pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, se reține că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X SRL a dedus în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea și taxa aferentă achiziției unui avion Tebadlo Cessna 172.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative aferente utilizării aeronavei în scopuri economice, respectiv a Jurnalului tehnic (Technical Log Book), transmisă cu Invitația nr. 91/14.01.2019, Somația nr. 287/30.01.2019 și prin convorbirile telefonice din data de 10.02.2019, respectiv din 21.02.2019 (purtate cu d-na J Tunde, angajată la SC X SRL), societatea a transmis prin email, în data de 06.02.2019 și în data de 11.02.2019, 21 de pagini din Jurnalul tehnic (Technical Log Book), din analiza cărora inspectorii fiscali au constatat următoarele:

- o parte dintre foile transmise sunt aferente perioadei fiscale de după data de 31.03.2018, care nu face obiectul verificărilor;
- au fost prezentate pagini din jurnalul tehnic a aeronavei pentru perioada 20.11.2016-31.03.2018, pentru perioada 02.04.2012- 20.11.2016 nefiind prezentat jurnalul tehnic, precum și faptul că în jurnalul tehnic prezentat nu este specificat scopul și locul deplasării aeronavei;
- în conformitate cu jurnalul tehnic prezentat, în perioada 20.11.2016- 31.03.2018, aeronava a zburat 333 ore și 6 minute, fiind constată o eroare de adunare la pagina 44 de 6 ore.

Drept urmare, pe baza documentelor puse la dispoziție de către societate, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica dacă activul menționat a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice a societății X SRL.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că:

- Pentru perioada 02.04.2012-19.11.2016 societatea nu a prezentat prezentat nici la control și nici în susținerea contestației, Jurnalul tehnic (Technical Log Book) și niciun alt document din care să reiasă utilizarea aeronavei exclusiv în scopul obținerii de venituri impozabile/pentru desfășurarea activității economice a societății. Cu prilejul prezentării Punctului de vedere cu privire la constatările organelor de control din Proiectul raportului de inspecție fiscală, societatea a transmis un tabel în care pentru fiecare lună din perioada verificată este înscris un nr. de minute pentru promovare nume și un nr. de minute de zbor tehnic, cu precizarea „lipsă Log Book”. Pentru această perioadă rubrica privind locul zborului nu este completată;
- Pentru perioada 20.11.2016-31.12.2017 societatea a prezentat jurnalul tehnic dar în acesta **nu este specificat scopul** deplasării. Cu prilejul prezentării Punctului de vedere cu privire la constatările organelor de control din Proiectul raportului de inspecție fiscală, societatea a transmis un tabel în care pentru fiecare lună din perioada verificată este înscris un nr. de minute zbor pentru promovare nume și un nr. de minute de zbor tehnic cu precizarea „Log Book”. Pentru această perioadă la rubrica privind locul zborului, în situația în care pentru luna respectivă s-au completat minute de zbor pentru promovare, sunt menționate denumiri de localități sau de țări, de exemplu Ungaria, Sibiu, B, Iași, Cluj, Bacău, Sf. Gheorghe, Onești, Arad, B, Miercurea Ciuc, Gheorgheni etc.;

- Referitor la tabelul transmis organelor de control cu prilejul prezentării Punctului de vedere cu privire la constatările din Proiectul raportului de inspecție fiscală, se reține că societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte informațiile înscrise în acesta și care să confirme că aceste zboruri au fost efectuate în scopul activității economice desfășurate de X SRL. Astfel, în condițiile în care lipsește Jurnalul tehnic pentru perioada 02.04.2012-19.11.2016 societatea nu explică în baza căror documente s-a făcut împărțirea în minute de zbor tehnic și minute promovare nume în această perioadă. Chiar în condițiile în care a fost întocmit Jurnalul tehnic (perioada Jurnalul tehnic), având în vedere că în acesta nu este înscrisă nicio explicație privind scopul iar la locul deplasării este indicată doar țara sau o denumire de localitate, societatea nu explică în baza căror documente s-a făcut împărțirea în minute de zbor tehnic și minute promovare și nici în baza căror documente au fost completate localitățile de la rubrica „Locul zborului”. Ori indicarea unei localități la locul deplasării nu presupune automat că deplasarea a fost efectuată în scopul activității economice.

Organul de soluționare reține că, deși avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc că aceste achiziții au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății X SRL, respectiv că nu au fost utilizate în mod gratuit pentru uzul personal al angajaților/administratorului sau pentru uzul altor persoane, societatea nu a adus în susținerea contestației documente suplimentare față de cele prezentate la control.

Într-adevăr, prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare din 01.01.2016, și ale art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003, dispun că pentru acordarea dreptului de deducere cheltuielilor trebuie să fie efectuate în scopul desfășurării activității economice sau pentru realizarea veniturilor impozabile, nefiind impus un anumit nivel al acestora, așa cum susține și petenta, dar se reține că deficiențele care au dus la stabilirea obligațiilor suplimentare au fost cauzate nu de nivelul veniturilor realizate, ci de faptul că societatea nu a prezentat documente care să permită să se verifice dacă este îndeplinită condiția ca aceste cheltuieli să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării activității economice.

Susținerea contestatarii că în perioada analizată aeronava a fost utilizată atât pentru transport de persoane cât și pentru reclama produselor comercializate, astfel că cheltuielile sunt efectuate pentru obținerea de venituri impozabile sau/și în scopul activității economice, prin corelarea cheltuielilor cu necesitățile afacerii și nu cu intenția de a obține (realiza) un anumit venit impozabil, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care petenta nu probează ce persoane s-au deplasat cu aeronava, scopul și locul deplasării, etc. deși în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

De, asemenea, reprezentantul societății afirmă că „orele de zbor nu reprezintă doar orele de zboruri comerciale (facturi emise), ci și zboruri tehnice, (astfel cum au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală prin arătarea expresă a acestor zboruri în Technical Log Book) de natura celor efectuate în scopul reparațiilor, zboruri- teste potrivit reglementărilor specifice, dar și (...) zboruri pentru promovarea numelui furnizorului MT, a căror produse comercializate reprezintă obiectul de activitate principal al societății”, dar, așa cum am arătat anterior, niciun document prezentat nu permite să se verifice această afirmație, respectiv nu permite cuantificarea zborurilor tehnice și nici a zborurilor de promovare.

Referitor la TVA colectată în sumă de X24 lei societatea apreciază că modul de calcul al organului fiscal nu reflectă utilizarea temporară a bunurilor în alte scopuri decât cel al activității

economice, ori în conformitate cu prevederile art. 137 lit. c) și d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art. 286 alin. (1) lit. c) și d) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal care dispun că:

„art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

c) pentru operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 128 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 130¹ alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

prevederi care produc efect dat fiind faptul că organele de control au considerat că societatea a utilizat aeronava atât în scopul propriei activități impozabile cât și pentru a fi pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, fapt ce a impus recalcularea cheltuielilor cu drept de deducere în funcție de situația de fapt constatată ca urmare a inspecției fiscale și colectarea TVA suplimentară.

Petenta susține că baza de impunere nu se poate constitui din corelarea orelor de zbor din Jurnalul tehnic (Technical Log Book) cu orele facturate, deoarece zborurile nu reprezintă doar orele de zboruri comerciale (facturi emise), ci ore de zboruri tehnice, zboruri pentru promovarea numelui furnizorului MT, a căror produse comercializate reprezintă obiectul de activitate principal al societății și a căror quantum nu poate fi facturat ca atare, dar așa cum am reținut anterior nu probează cu documente cele afirmate.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal (vechi și nou), prin prisma celor arătate anterior societatea apreciază că nu sunt aplicabile, având în vedere aria economică pe care o acoperă aceste zboruri, respectiv realizarea de venituri comerciale și promovarea numelui firmei a căror produse sunt comercializate de societate, dar prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, menținute la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 sunt în sensul că:

art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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

Rezultă că prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal permit ca autoritățile fiscale să reîncadreze forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității, iar în speță organele de control au constatat că activul societății a fost utilizat parțial și pentru a fi pus la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și com-

pletările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** contestația societății formulată împotriva **Deciziei de impunere F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019**, pentru **impozitul pe profit în sumă de X18 lei și pentru TVA în sumă de X24 lei**. Totodată, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** contestația societății formulată împotriva **Deciziei privind modificare a bazei de impozitare F-X/03.04.2019**, pentru **baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de X20 lei**, sumă care a diminuat pierderea fiscală la 31.12.2017.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) și alin. (2), art. 270, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și alin. (6) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019**, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, **pentru suma de X95 lei, din care X96 lei impozit pe profit și X97 lei TVA.**

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019**, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, **pentru suma de X26 lei reprezentând TVA.**

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-X/03.04.2019**, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, cu privire la **diminuarea pierderii fiscale la 31.12.2017 cu suma de X4 lei.**

4) Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/03.04.2019, corectată material în 26.07.2019**, emisă de către A.J.F.P. C- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/03.04.2019, **pentru impozitul pe profit în sumă de X73 lei.**

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