

**DECIZIA NR. 135/2019**  
**privind soluționarea contestațiilor formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. X,**  
**înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 1695/16.01.2019 și nr. 3713/30.01.2019**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresele nr. 6455/15.01.2019 și nr. 3248/28.01.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. X cu nr. 1695/16.01.2019 și nr. 3713/30.01.2019, cu privire la contestațiile formulate de S.C. **X S.R.L.**, CUIX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2005, cu domiciliul fiscal în orș. X, str. Aviatorilor, nr. 18, bir. 1, jud. X.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 6455/14.12.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018 și **are ca obiect suma parțială de X lei, din care I lei impozit pe profit și T lei TVA.**

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 11737/01.04.2019, societatea precizează că înțelege să conteste parțial și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/15.03.2019 în ceea ce privește **baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B lei.**

Totodată, prin Contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 401/22.01.2019, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018. Obiectul contestației îl reprezintă **suma de A lei**, stabilită suplimentar de plată prin cele două decizii, compusă din:

- D1 lei dobânzi impozit pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- D2 lei dobânzi TVA;
- P2 lei penalități de întârziere TVA;
- PN1 lei penalități de nedeclarare.

Contestațiile a fost depuse 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 la care contribuabilul a confirmat sub semnătură primirea Deciziei de impunere nr. F-X/31.10.2018 și a Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii X/13.12.2018, respectiv datele de **09.11.2018** și **19.12.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data la care au fost înregistrate contestațiile la A.J.F.P. X, respectiv **14.12.2018** și **22.01.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe originalul contestațiilor.

Contestațiile sunt formulate prin administrator M L C și sunt semnate în original.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- D.G.R.F.P.

X, vizând obligații fiscale care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexasia dosarelor.

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 X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din orș. X, jud. X, prin administrator statutar.

**I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 6455/14.12.2018, completată cu adresa nr. 11737/01.04.2019, S.C. X S.R.L. din orș. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare F-Y/15.03.2019, emise de către A.F.P.C. Mijlocii X-Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, solicitând anularea parțială a acestora cu privire la impozitul pe profit aferent bazei impozabile în sumă de **B1 lei** și pentru TVA în sumă de **T lei**.**

Totodată, prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 401/22.01.2019, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018, solicitând anularea acestora pentru suma totală de **A lei**, din care **D1 lei** dobânzi impozit pe profit, **P1 lei** penalități de întârziere impozit pe profit, **D2 lei** dobânzi TVA, **P2 lei** penalități de întârziere TVA și **PN1 lei** penalități de nedeclarare.

### **I.1. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale principale**

Societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere cu privire la următoarele operațiuni:

1. Închirierea de către X SRL a autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015- iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018, pentru care societatea a dedus TVA în sumă totală de **T1 lei**, TVA care a fost respinsă la deducere urmare a inspecției;

2. Înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unei autoutilitare/ ambulante marca IVECO DAILY Y ZCFC3590005486966 (nr. inv. 135), pentru care societatea a dedus TVA în sumă de **T2 lei**, precum și a cheltuielilor cu transportul din Germania la X a vehiculului de mai sus, pentru care s-a dedus TVA în sumă de **T3 lei**, TVA care a fost respinsă la deducere urmare a inspecției;

3. Înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unor motociclete marca BMW nr. sașiu 0036677 (nr. inv. 144) și marca PUCH (nr. inv. 107) pentru care societatea a dedus TVA în valoare de **T4 lei**, precum și operațiuni reprezentând înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unor motociclete marca KTM (nr. inv. 187) și marca KTM WIESS (nr. inv. 166) pentru care s-a dedus TVA în sumă de **T5 lei** care a fost ajustată negativ de către echipa de inspecție fiscală;

4. Înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției aeronavei W precum și a cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea aeronavei pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit TVA colectată suplimentară în sumă de **T6 lei**.

5. Închirierea autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015 - iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018, pentru care în evidențele contabile au fost înregistrate „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii”-contul 612 în sumă totală de **B2 lei**, cheltuieli respinse la deducere de către echipa de inspecție fiscală.

6. Înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de **B3 lei**, aferent unor autoutilitare/ambulante marca IVECO DAILY Y ZCFC3590005486966 (nr. inv. 135), marca Mercedes Benz Sprinter 515 CDI (nr. inv. 105) și marca Mercedes Benz 415 CDI (nr.

inv. 103) precum și a cheltuielilor cu transportul din Germania la X a autoutilitareii/ ambulantei Iveco Daily (nr.inv. 135), în sumă de **B4 lei**, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

7. Înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de **B5 lei**, aferent unor motociclete marca BMW nr. sașiu 0036677 (nr. inv. 144), marca KTM (nr. inv. 187), marca KTM WIESS (nr. inv. 166 ) și marca PUCH (nr. inv. 107), pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

8. Înregistrarea în evidențele contabile ale SC X SRL a cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea aeronavei W, în valoare de **B6 lei**, stabilite ca diferență între totalul cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea elicopterului (B7 lei) și veniturile din închirierea acestuia (B8 lei), pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

9. Înregistrarea în evidentele contabile a cheltuielilor cu amortizarea aeronavei W, care au fost reclasificate de către echipa de inspecție fiscală din punct de vedere al duratei de amortizare de la 3 ani (perioada stabilită de societate) la 4 ani, fiind astfel încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de **B9 lei**, sumă care a majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

### **În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea susține următoarele:**

#### **1) Cu privire la neacceptarea la deducere a taxei pe valoare adăugată în sumă de T1 lei și a cheltuielilor în sumă de B2 lei, aferente închirierii autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015 - iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018**

Societatea precizează că pentru a justifica utilizarea exclusivă a celor două autoturisme în folosul operațiunilor taxabile, a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală foile de parcurs întocmite pentru acestea care cuprind locul deplasării, norma de consum, kilometrii parcurșii iar în ceea ce privește scopul deplasărilor, s-a menționat în conținutul foilor de parcurs că deplasarea s-a efectuat „Conform fișei postului”, având în vedere obligațiile fiecărui salariat conform funcției îndeplinite.

Societatea mai precizează că în ceea ce privește autoturismul marca Mercedes Benz, cu nr. XXX, a comunicat organelor de control că acesta a fost folosit pentru deplasarea personalului din conducerea societății la sediile colaboratorilor SC X SRL situate în alte orașe (București, Sibiu, Pitești, F, Râmnicu Vâlcea, Târgu Mureș, Drobeta Turnu Severin) după cum urmează:

**a)** Deplasările la Sibiu au fost efectuate la sediul societății M SRL pentru discuții referitoare la prețurile materialelor necesare ofertelor de preț întocmite de societate, la punctul de lucru al S.C. H (România) S.A. pentru discuții contractuale, la sediul S.D.N. Sibiu și Primăria Sibiu pentru identificare lucrări și depunere documentație de participare la licitație;

**b)** Deplasările la București au fost efectuate la sediul societății M SRL, la sediul central al S.C. H (România) S.A. precum și la CN București (CND București);

**c)** Deplasările la Pitești au fost efectuate pentru discuții contractuale cu reprezentanții societății A S.A.-S Group SRL pentru execuție și furnizare materiale pentru realizarea DN73;

**d)** Deplasările la F au fost efectuate la sediul societății RF S.R.L.;

**e)** Deplasările la Râmnicu Vâlcea au fost efectuate la sediul D (S) Vâlcea pentru identificare lucrări de calamități;

**f)** Deplasările la Drobeta Turnu Severin au fost efectuate pentru identificare lucrări calamități în raza S Drobeta și urmărirea lucrărilor efectuate conform Ordinului de începere a lucrărilor 18438/08.08.2017;

**g)** Deplasările la Târgu Mureș au fost efectuate la sediul S Târgu Mureș pentru identificare lucrări de calamități, ulterior încheindu-se contractul nr: 406/10.08.2016 cu S.C. C S.R.L. pentru executare piloți pe raza drumului DN13 km 149+200-149+360 în administrarea S Târgu Mureș.

Referitor la autoturismul YYY, contestatara precizează că dl M L a explicat organelor de control că acesta a fost folosit pentru deplasarea personalului din conducerea societății la sediile colaboratorilor situate în alte orașe (București, Sibiu, Pitești, F, zona Valea Oltului, Zărnești, Drobeta Turnu Severin) după cum urmează:

**a)** deplasările la Sibiu au fost efectuate la punctul de lucru al S.C. H (România) S.A. pentru discuții contractuale;

**b)** deplasările la București au fost efectuate la sediul societății M SRL, la sediul central al S.C. H (România) S.A.;

**c)** deplasările la Pitești au fost efectuate pentru discuții contractuale cu reprezentanții societății A S.A.-S Group SRL pentru execuție și furnizare materiale pentru realizarea DN73;

**d)** deplasările la F au fost efectuate la sediul societății RF S.R.L. și la sediul societății A.S.P. M SRL;

**e)** deplasările la Drobeta Turnu Severin au fost efectuate pentru urmărirea lucrărilor conform Ordinului de începere a lucrărilor nr. 18438/08.08.2017;

**f)** deplasările pe Valea Oltului au fost efectuate pentru urmărirea lucrărilor efectuate către S.C. VS S.R.L., având în vedere faptul că SC X SRL asigură sortimentele de beton conform Contractului de vânzare-cumpărare betoane de ciment nr. 6 din 12.03.2015 și nr. 19/25.04.2016;

**g)** deplasarea la Zărnești a fost efectuată la șantierul de lucru al societății VS S.R.L., având în vedere faptul că SC X SRL a închiriat utilaje societății mai sus menționate, conform contractului de închiriere nr. 43 din 03.01.2017.

Referitor la sesizarea organelor de control că din foile de parcurs prezentate rezultă că cele două autoturisme au fost utilizate de către domnii IC, FA și TM, angajați cu funcția de șoferi vehicule de mare tonaj și la solicitarea acestora de a le fi furnizate informații cu privire la scopul deplasării și "documente justificative în acest sens", societatea precizează că există contracte de prestări servicii/livrare de bunuri încheiate cu colaboratorii săi care au sediile, punctele de lucru în zonele mai sus menționate.

Petenta consideră că, în conformitate cu punctul 68 din Normele Codului fiscal aprobate prin H.G. nr: 1/2016, prin prezentarea foilor de parcurs, a explicațiilor date pe parcursul inspecției fiscale, societatea a arătat că deplasările au fost efectuate în scopul (pe foile de parcurs este trecută mențiunea „Conform fișei postului”) și în interesul activității desfășurate.

Cu privire la deplasările salariaților RM (în data de 12.09.2015 și 14.11.2015), IC (în datele 08.01.2017, 01.12.2017 și 16.12.2017) și TM (în datele 23-24.06.2017 și 05.08.2017), petenta afirmă că au fost efectuate în interesul societății, în afara orelor de lucru ale salariaților mai sus menționați.

Totodată, cu privire la deplasările cu autoturismul XXX de la Deva (30.10.2015), Târgu Frumos (09.10.2015) și Cluj (19.11.2015 și 09.05.2016) și cu autoturismul YYY la Miercurea Ciuc (15.03.2018) și Ploiești (03.11.2017) reprezentantul societății menționează că s-a omis prezentarea acestor informații echipei de inspecție fiscală și precizează următoarele:

**a) Pentru autoturismul XXX**

- cu prilejul deplasării la Deva din data de 30.10.2015, reprezentantul SC X SRL s-a întâlnit cu reprezentanții US SRL pentru negocierea unor contracte de lucrări terasament;
- cu prilejul deplasării la Târgu Frumos din data de 09.11.2015, s-au purtat discuții cu reprezentanții societății PT SRL și MC SRL pentru lucrări construcții;
- deplasarea la Cluj din data de 19.11.2015 a fost efectuată la sediul S Cluj și la Primăria Municipiului Cluj Napoca, iar deplasarea din data de 09.05.2016 a avut loc la DP Cluj Napoca.

**b) Pentru autoturismul YYY**

- cu prilejul deplasării la Miercurea Ciuc din data de 15.03.2018, s-au purtat discuții cu reprezentanții societății C SA, Punct de lucru Bicsad pentru achiziționarea de agregate;
- cu prilejul deplasării la Ploiești din data de 03.11.2017 s-au purtat discuții cu reprezentanții societății BB SRL în cadrul contractului de prestări servicii încheiat în data de 06.06.2016 cu privire la unele lucrări aferente perioadei de garanție.



Referitor la deplasările din data de 31.10.2017 și 17.11.2017 pe Valea Oltului, societatea învederează că în baza contractului nr. 6/12.03.2015 a livrat mărfuri în sortimentele, cantitatea și calitatea prevăzute în contract, SC VS SRL, care executa lucrări la obiective situate pe Valea Oltului. De asemenea se menționează că deplasările au fost necesare pentru a superviza livrările de mărfuri în funcție de evoluția lucrărilor și nu stadiul de evoluție a lucrărilor.

În susținere, contestatara invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) (Cauza C-277/14/22.10.2015) potrivit căreia dreptul de deducere prevăzut la articolul 17 și următoarele din Directiva a-VI-a este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior. Potrivit Curții, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice, sistemul comun al TVA garantând neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privesc condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere, societatea face trimitere la textul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă care statuează 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 de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, aceste bunuri să fie livrate/ serviciile să fie prestate de o altă persoană impozabilă.

Societatea consideră că sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere pentru facturile de chirie, în sensul că deține o factura emisă de către o persoană impozabilă iar activitatea de transport s-a efectuat exclusiv pentru deplasarea personalului societății la locurile de desfășurare a activității precum și la diverși parteneri cu care are contracte încheiate (ca o condiție de fond). În ceea ce privește faptul că, de exemplu autoturismul a fost condus în afara programului de lucru, petenta susține că nu reprezintă o condiție pentru limitarea dreptului de deducere.

Cu privire la constatările echipei de inspecție fiscală că au fost efectuate deplasări de către aceeași persoană concomitent atât cu autoturismul din dotare cât și cu autoturismul închiriat sau cu elicopterul, ori că în aceeași zi s-au deplasat în alte localități cu autoturismul din dotare, societatea aduce următoarele explicații:

- referitor la deplasarea din data de 18.05.2018, se precizează că domnul M L s-a deplasat cu autoturismul XXX, și nu domnul RM;
- referitor la deplasarea din data de 22.11.2016, se precizează că domnul RM împreună cu dir. economic GR s-au deplasat cu autoturismul XXX și nu domnul M L;
- referitor la deplasarea din data de 08.01.2017, se precizează că domnul M L s-a deplasat cu autoturismul XXX dar pentru autoturismul ZZZ nu există foaie de parcurs în această dată;
- referitor la deplasarea din data de 17.11.2017, se precizează că domnul RM împreună cu dir. economic GR s-au deplasat cu autoturismul YYY și nu domnul M L;
- referitor la deplasarea din data de 27.12.2017, se precizează că domnul RM s-a deplasat cu autoturismul YYY dar pentru autoturismul QQQ nu există foaie de parcurs în această dată;
- referitor la deplasarea din data de 08.03.2018 cu autoturismul YYY, se menționează că doamna GR, în calitate de director economic al societății s-a deplasat la București pentru discuții financiar-contabile cu privire la relația contractuală cu partenerul M Com SRL (efectuarea unor punctaje).

În concluzie societatea consideră că nu se justifică respingerea la deducere a TVA în sumă de **T7 lei** și a cheltuielilor în sumă de **B10 lei** reprezentând 50% din taxa pe valoare adăugată dedusă/cheltuielile deduse, nefiind îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor art. 21. ali. (4) lit. t) respectiv ale art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la perioada 2016- martie 2018, în care societatea a dedus TVA aferent facturilor de chirie emise de către partenerul extern în valoare T8 lei și cheltuieli în sumă de B11 lei, sume

care au fost încadrate la nedeductibile de către echipa de inspecție fiscală, societatea susține că a folosit exclusiv cele două autoturisme în interesul activității desfășurate/în scopul operațiunilor taxabile, și consideră eronată invocarea prevederilor art. 298, alin. (1) din Codul fiscal.

Cu privire la cheltuielile cu chiria auto înregistrate de societate în perioada 2016-martie 2018, în suma de **B11 lei**, și la TVA dedusă în sumă de **T8 lei**, societatea afirmă că echipa de inspecție fiscală, a aplicat pentru aceleași operațiuni tratamente fiscale diferite, afirmând pe de o parte că autoturismele au fost utilizate pentru deplasarea personalului de conducere din cadrul societății (pag. 13 din RIF), iar pe de altă parte că societatea nu a demonstrat fără echivoc faptul că serviciile de închiriere auto sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

**2) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea unor autoutilitare/ambulante în sumă de B3 lei și la cheltuielile cu transportul din Germania la X a autoutilitareii/ambulanței Iveco Daily (nr. inv. 135) în sumă de B4 lei și pentru TVA aferentă în sumă de T2 lei, respectiv T3 lei**

În legătură cu scopul achiziționării, societatea precizează că ambulantele au fost achiziționate pentru închirierea lor ulterioară și că pentru a putea fi închiriate trebuiau dotate conform normelor Ministerului Sănătății. În acest sens, petenta susține că s-a încercat această modernizare pe una dintre ambulațe (nr. inv. 145), aceasta fiind ulterior vândută, dar s-a constatat că este prea costisitor, iar ambulantele neîmbunătățite au fost utilizate pe șantiere pentru depozitarea diferitelor materiale și a sculelor.

Referitor la persoanele care au semnat avizele de însoțire prezentate pentru transportul pe șantiere a autoutilitarelor, petenta precizează că erau angajați ai SC VS SRL, societate care a prestat pentru SC X SRL servicii de inginerie și coordonare lucrări de construcții, în acest sens semnând și avizele de însoțire a mărfii în speță.

**3) Cu privire la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de T9 lei aferentă achiziției unor motociclete și pentru cheltuielile cu amortizarea acestora în sumă de B5 lei**

Petenta susține că motocicletele având pozițiile de inventar nr. 144, 187, 166 și 107 au fost folosite de către inginerii săi pentru a se deplasa la lucrările contractate și pentru care accesul cu alte autovehicule nu a fost posibil din cauza terenului abrupt și greu circulabil, fiind utilizate numai în șantierele de lucru, precum și că pentru utilizarea lor nu era necesar ca salariații să dețină carnet de șofer.

Ca și documente justificative, precizează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală avizele de însoțire a mărfii precum și Rapoartele de lucru pentru fiecare motocicletă în parte.

În vederea justificării utilizării motocicletelor cu nr. de inventar 104, 144, 166 și 187 în șantierele de lucru ale societății, reprezentantul societății face următoarele precizări:

- a) Referitor la motocicleta cu nr. de inventar 187 și numărul de înmatriculare KKK, conform foilor de parcurs și avizelor puse la dispoziție în copie, rezultă că a fost folosită pentru deplasarea salariaților societății pe șantierele de lucru în zonele mai greu accesibile situate în Bran Sohodol în baza contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu UAT Comuna Bran, până la data de 10.11.2017 când aceasta a fost transportată pe strada Carierei nr. 162, în baza contractului de comodat nr. 120/31.05.2017;
- b) Referitor la motocicleta cu nr. de inventar 166 și numărul de înmatriculare FFF, conform foilor de parcurs și avizelor puse la dispoziție în copie, rezultă că a fost folosită pentru deplasarea salariaților societății pe șantierele de lucru în zonele mai greu accesibile situate în Bran Sohodol în baza contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu UAT Comuna Bran și la Glejarie Râșnov DJ101 în baza contractului 18255/10.11.2015 încheiat cu orașul Râșnov, până la data de 10.11.2017 când aceasta a fost transportată pe strada Carierei nr. 162, în baza contractului de comodat nr. 120/ 31.05.2017;
- c) Referitor la motocicleta cu nr. de inventar 107 și numărul de înmatriculare HHH, conform foilor de parcurs și avizelor puse la dispoziție în copie, rezultă că a fost folosită pentru deplasarea salariaților societății pe șantierele de lucru în zonele mai greu accesibile situate la Glejarie Râșnov DJ101 în baza contractului 18255/10.11.2015 încheiat cu orașul Râșnov. Această motocicletă, s-a deplasat pe roți în data de 29.05.2016 la sediul societății

situat în X, Str. Aviatorilor nr. 18, în data de 20.06.2017 la Glejerie Râșnov, până la data de 10.11.2017 când aceasta a fost transportată pe strada Carierei nr. 162, în baza contractului de comodat nr. 120/ 31.05.2017;

- d) Referitor la motocicletă cu nr. de inventar 144, fără număr de înmatriculare, conform foilor de parcurs și avizelor puse la dispoziție în copie, rezultă că a fost folosită pentru deplasarea salariaților societății pe șantierele de lucru în zonele mai greu accesibile situate Bran Sohodol în baza contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu UAT Comuna Bran, la Glejerie Râșnov DJ101 în baza contractului 18255/10.11.2015 încheiat cu orașul Râșnov și la Cheile Grădiștei în baza contractului nr. 21/30.04.2016, până la data de 10.11.2017 când aceasta a fost transportată pe strada Carierei nr. 162, în baza contractului de comodat nr. 120/ 31.05.2017.

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a aplicat tratamente fiscale diferite în sensul că, pe de o parte, a acceptat la deducere TVA și cheltuielile pentru combustibilul utilizat de motociclete, evidențiat în Rapoartele de lucru prezentate dar, pe de altă parte, nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoare adăugată aferentă achiziției motocicletelor și pentru cheltuielile cu amortizarea.

**4) Cu privire la cheltuielile respinse la deducere cu întreținerea și exploatarea aeronavei W, în sumă de B6 lei și la cheltuielile cu amortizarea acesteia în sumă de B9 lei, precum și la TVA în sumă de T6 lei stabilită ca diferență între TVA dedusă aferent achiziției, cheltuielilor cu întreținerea și a celor cu exploatarea aeronavei W, în sumă de T10 lei și TVA aferentă facturilor de chirie emise de SC X SRL în sumă de T11 lei**

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că a achiziționat echipamentul de zbor de la societatea MA SRL, în baza facturii nr. 731/17.08.2015 în valoare totală de B12 lei (baza B13 lei și TVA în sumă de T12 lei, din care s-a scăzut avansul în suma B14 lei (baza B15 lei și TVA T13 lei) și că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA la momentul primirii facturilor de la furnizor. Petenta mai precizează că elicopterul a fost înregistrat în evidențele contabile ale societății în contul 2133–„Mijloace de transport” și că l-a închiriat societății MA SRL în baza contractului fn/01.09.2015, prețul chiriei fiind stabilit la 100 de euro/oră de funcționare + TVA.

În ceea ce privește utilizarea aeronavei de către operatorul aerian licențiat MA SRL, reprezentantul societății afirmă că această activitate s-a efectuat pentru societatea X SRL dar și pentru terțe persoane juridice conform comenzilor transmise de către acestea.

Referitor la tariful pentru operațiunile de transport aerian practicat de către societatea MA SRL, se menționează că prin contract s-a stabilit un tarif de 300 Euro/oră (inițial a fost 500 Euro/lună modificat prin Act adițional /30.11.2015) la care se adaugă cheltuielile cu combustibilul și o marjă de profit de 5%, plus TVA.

În vederea justificării transporturilor efectuate de către societatea MA SRL, contestatara declară că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală factura pentru fiecare transport în parte, foaia de zbor, precum și un referat de deplasare care cuprinde locul unde s-au deplasat reprezentanții societății.

Societatea face trimitere la pct. 23 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare ale Codului fiscal, dat în aplicarea art. 280 din Codul fiscal și consideră că operațiunile efectuate în legătura cu achiziția și exploatarea elicopterului, se împart în două tipuri, care trebuie analizate distinct și anume:

**4.1) Operațiunea de achiziționare a elicopterului pentru care s-a dedus TVA în sumă de T12 lei, conform facturilor emise de către societatea MA SRL**

Societatea precizează că elicopterul achiziționat a fost închiriat societății MA SRL, care are calitatea de operator aerian licențiat, în baza contractului F.N./01.09.2015 și că a înregistrat venituri din închirierea echipamentului de zbor în sumă de B16 lei, pentru care a colectat TVA în sumă de T11 lei, invocând prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la 31.12.2015) și ale art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015.

Contestatară consideră că prin susținerea că aeronava W a fost pusă la dispoziția societății MA SRL (prin închiriere), doar pentru că această societate deține licență de operare aeronave și nu în scopul obținerii de venituri din închiriere de către SC X SRL, organele de control nu au realizat o inspecție fiscală ci au regândit modelul de desfășurare a activității societății, implicându-se în practicile comerciale, în strategia societăților implicate, eliminând practic din analiză veniturile realizate de către societate din închirierea aeronavei societății MA SRL.

În susținere, societatea face referire la dispozițiile art. 1179 alin. (1) și art. 1270 din Codul civil, și precizează că deși este o discrepanță între prețul prestării și valoarea bunului, nu se poate reține neseriozitatea prețului în sensul inexistenței acestuia, cu atât mai mult cu cât părțile contractante în calitate de comercianți au avut reprezentarea exactă a drepturilor și obligațiilor corelative așa cum au fost stabilite prin contract.

În motivarea în drept a contestației, societatea invocă jurisprudența CJUE în cauzele C-285/10 punctul 25, C-412/03 punctele 21 și 22, C-102/86 punctul 12, C-154/80 punctul 13, C-230/87 punctul 16, C-126/88 punctul 19, C-258/95 punctul 13, C-404/99 punctul 38, C-38/93 punctul 8, C-33/93 punctul 18, C-288/94 punctul 16 și prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) și ale art. 286, alin. (1), lit. a) din Legea 227/2015 și consideră că TVA în sumă de T12 lei aferentă achiziției elicopterului a fost dedusă corect, echipamentul de zbor fiind închiriat operatorului de transport aerian.

#### 4.2) Operațiunea de exploatare a elicopterului

Referitor la constatarea organelor de control că societatea a realizat doar parțial venituri din chirie în sensul că din totalul celor 21.591 minute de funcționare nu s-a facturat chiria pentru 1.707 minute, se precizează că urmare a inspecției fiscale a fost emisă factura nr. 2018507/16.11.2018 către societatea MA SRL, prin care s-a facturat chiria reprezentând echivalentul celor 1.707 minute, corectându-se astfel omisiunea constatată.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală că din totalul celor 21.591 minute de zbor, 10.219 minute au fost efectuate de către dl BM, zborurile având indicativul, GAF și SPV, se menționează că zborurile domnului BM au fost efectuate în baza contractului de agent nr. 1/15.09.2015, prin care societatea l-a împuternicit pe acesta pentru vânzarea elicopterului, pentru activitatea desfășurată punând la dispoziția acestuia elicopterul dar și pentru deplasarea personalului societății în cazul în care ceilalți piloți ai operatorului de transport aerian nu erau disponibili. Petenta susține că și dacă dl BM nu deține o licență care să-i permită efectuarea de zboruri comerciale, având în vedere precizările din Legea nr. 399/2015 privind Codul aerian al României, operațiunile de aviație generală pot fi accesorii unei activități economice, în speță de transport a persoanelor din conducerea societății în interesul activității desfășurate, aceasta fiind și rațiunea pentru care operatorul de transport aerian a facturat contravaloarea transportului pentru SC X SRL.

În motivarea în drept a contestației, societatea invocă jurisprudența CJUE în cauzele C-277/14/22.10.2015 și consideră că faptul că, de exemplu persoana fizică nu are calitatea să efectueze zboruri comerciale, nu reprezintă o condiție pentru ca societatea să nu-și exercite dreptul de deducere pentru astfel de operațiuni, în condițiile în care deține o factură care cuprinde toate informațiile iar prestarea de servicii este aferentă operațiunilor taxabile, respectiv pentru deplasarea personalului de conducere al societății la locul de desfășurare a activității sau la diverși parteneri contractuali.

Societatea precizează că operațiunile de tip SPV reprezintă „zbor de supraveghere aeriană: zbor comercial efectuat în scopul supravegherii lucrărilor de infrastructură, suprafețe de dezvoltare imobiliară, zone de interes a activității, controlul activităților de poluare și protecția mediului, etc.” și consideră că sensul este același cu al definiției din Manualul operațional.

Referitor la „inadvertențele” semnalate de către echipa de inspecție fiscală între ceea ce este înscris în foile de zbor și scopul deplasării înscris în referatele interne atașate fiecărei foi de zbor, se aduc următoarele precizări:

- foaia de zbor nr. 78 este emisă în data de 09.10.2016 și nu în data de 10.10.2016 când este emisă foaia de zbor nr. 79, astfel că afirmația echipei de inspecție fiscală referitoare la deplasarea elicopterului în același timp în 2 locații diferite este eronată;



- referitor la deplasarea din data de 21.05.2016 de la X la Băneasa și retur, pentru care în referatul de zbor se precizează că reprezintă deplasare pentru discuții contractuale cu reprezentanții societății M Com SRL, care în opinia echipei de inspecție fiscală au durat „numai 10 minute” și pentru care societatea nu a prezentat alte documente decât un referat intern, se întreabă dacă durata denotă că întâlnirea nu a putut să aibă loc sau că nu s-au discutat aspecte cu privire la relațiile contractuale dintre părți;
- referitor la deplasarea din data de 01.08.2016 de la Mamaia la Tuzla reprezentând conform referatului foii de zbor „Discuții contractuale baza militară Mihail Kogălniceanu” se precizează că discuțiile cu reprezentanții bazei militare Mihail Kogalniceanu nu au avut loc la baza militară Mihail Kogălniceanu așa cum eronat interpretează echipa de inspecție fiscală ci a avut loc la Tuzla;
- referitor la foaia de zbor din data de 02.08.2016 de la Mamaia la X, reprezentând conform referatului foii de zbor „Discuții contractuale baza militară Mihail Kogalniceanu” și pentru care echipa de inspecție fiscală afirmă că nu s-au prezentat alte documente justificative în afara unui referat intern, petenta susține că această deplasare reprezintă returnul în urma discuțiilor avute în data de 01.08.2016;
- referitor la foaia de zbor din data de 03.08.2016 de la X la Băneasă și Băneasa- Mamaia, reprezentând conform referatului foii de zbor „Discuții contractuale SC M Com SRL și baza militară Mihail Kogălniceanu” și pentru care echipa de inspecție fiscală afirmă că nu s-au prezentat alte documente justificative în afara unui referat intern, societatea susține că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală în afara referatului de deplasare și informații din oficiu (prin mail-ul transmis în data de 08.10.2018) sau la cerere cu privire la scopul operațiunilor desfășurate și consideră că în stabilirea situației de fapt fiscale trebuie avute în vedere toate informațiile, documente justificative obținute sau puse la dispoziție de societate;
- referitor la deplasarea din data de 31.03.2018 de la X la Sovata, scopul deplasării fiind conform referatului intern „Discuții contractuale în vederea achiziționării de material antiderapant și negociere contracte dezăpezire pe raza județului Harghita” și pentru care echipa de inspecție fiscală afirmă că nu s-au prezentat alte documente justificative în afara unui referat intern, iar timpul alocat zborului „tur-retur” și negocierea a două contracte ar fi fost de o oră și 24 de minute, societatea susține că pentru a justifica operațiunile efectuate societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscale în afara referatului de deplasare și informații din oficiu (prin mail-ul transmis în data de 08.10.2018 se precizează cu privire la această deplasare că s-au purtat discuții cu reprezentanții societății S SA- Salina Praid) sau la cerere și consideră că în stabilirea situației de fapt fiscale trebuie avute în vedere toate informațiile, documente justificative obținute sau puse la dispoziție de societate.

**Referitor la zborurile de tip școală „SF”,** cu privire la care echipa de inspecție fiscală constată că au fost efectuate în beneficiul unor persoane care nu sunt salariați S.C. X S.R.L., reprezentantul societății susține că aceste cheltuieli efectuate pentru instruirea piloților angajați ai societății MA SRL, suportate de către societatea verificată, reprezintă o activitate (prestație) accesorie activității (prestației) principale, și consideră că potrivit Normelor date în aplicarea art. 280 din Legea 227/2015, din punct de vedere fiscal operațiunile accesorii urmează tratamentul fiscal al operațiunii principale, care în cazul de față este activitatea de transport aerian de persoane.

Societatea întreabă, dacă această cheltuială cu școlarizarea piloților nu ar fi fost facturată separat și ar fi fost inclusă în prețul prestației, în tariful activității de transport aerian, operațiunea ar fi avut alt tratament din punct de vedere fiscal?

**Referitor la zborurile tehnice, având indicativul „TF”,** care au fost efectuate după efectuarea lucrărilor de întreținere conform contractului de mentenanță nr. 29/24.08.2018, în legătură cu care echipa de inspecție fiscală a stabilit că reprezintă parte componentă a serviciului de mentenanță, societatea precizează că serviciile de întreținere cuprind toate reviziile periodice efectuate, revizii obligatorii conform programului de întreținere emis de către fabricantul elicopterului.

Reprezentantul societății susține că toate zborurile efectuate de către operatorul de transport aerian se fac doar în baza contractului de transport aerian nr. F.N./01.09.2015 care la punctul 2 „Obligațiile prestatorului” prevede că prestatorul trebuie „Să exploateze la sol și în zbor elicopterul în conformitate cu precizările constructorului.” Drept urmare, contestatara consideră că zborurile tehnice nu reprezintă o componentă a contractului de mentenanță ci sunt efectuate în baza contractului de transport aerian, la un tarif astfel cum a fost negociat între părți (300 EuroX combustibilXmarja profit de 5%, la care se adaugă TVA).

Cu privire la „inadvertențele” între datele din foile de zbor și referatele de deplasare sesizate de echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, societatea aduce următoarele precizări:

- în ceea ce privește foaia de zbor din data de 08.03.2018 pentru ruta X- Mamaia, reprezentând conform referatului foi de zbor „Discuții contractuale baza militară Mihail Kogalniceanu”, pentru a justifica operațiunile efectuate în scopul operațiunilor taxabile societatea precizează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală, în afara referatului intern, și informații din oficiu (prin mail-ul transmis în data de 08.10.2018) sau la cerere;
- referitor la foaia de zbor din data de 12.01.2017 pentru deplasare în zona X, societatea precizează că reprezintă un zbor de supraveghere a lucrărilor efectuate în baza Contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu Unitatea administrativ -teritorială Bran;
- zborul din data de 23.02.2017 pe ruta X- Băneasa, conform explicațiilor din referatul intern reprezintă discuții contractuale cu reprezentanții societății V conform contractului din 31.05.2017. Petenta menționează că persoanele participante la discuții din partea societății au fost domnii M L- director general al societății și dl RM având funcția de manager. Având în vedere faptul ca domnul M L a mai rămas în București pentru discuții cu reprezentanții societății M Com SRL, s-a luat decizia ca dl RD, salariat al societății, să se deplaseze cu mașina cu numărul ZZZ în București pentru a asigura transportul în X pentru dl M L;
- în cazul deplasării din data de 27.10.2017, dl M L și dl RM s-au deplasat la Sibiu pentru discuții pe baza contractului nr. 456/2017/175 încheiat cu H România, la întoarcere dl M L deplasându-se cu autoturismul ZZZ aflat în utilizarea acestuia și deplasat la Sibiu de către dl RD, așa cum rezultă din foaia de parcurs întocmită de către acesta;
- referitor la zborul din data de 29.10.2017, reprezentând deplasare de la X la Sibiu și retur, conform referatului intern, se precizează că reprezentanții societății s-au deplasat pentru discuții pe baza contractului nr. 456/2017/175 încheiat cu H România;
- referitor la serviciile de aterizare/decolare, pasageri, securitate, handling, transport persoane cu autobuzul, preluare bagaje, pe Aeroportul Internațional Sibiu, refacturate societății de către SC MA SRL, contestatara susține că sunt aferente deplasărilor efectuate de către reprezentanții societății la Sibiu conform explicațiilor mai sus;
- referitor la foaia de zbor din data de 06.05.2016, pentru deplasare de la X la Iași și retur, reprezentantul societății susține că această deplasare s-a efectuat în baza contractului de agent nr. 01/15.09.2015, așa cum este precizat în referatul de deplasare și nu reprezintă supraveghere șantier Cheile Grădiștei așa cum a afirmat echipa de inspecție fiscală;
- referitor la deplasarea din data de 26.07.2016 se precizează că scopul deplasării a fost supravegherea lucrărilor efectuate conform contract nr. 21/31.04.2016, la Cheile Grădiștei;
- referitor la foaia de zbor din data de 16.11.2016, reprezentând deplasare de la X la F și retur, petenta susține că deplasarea s-a efectuat pentru identificarea unor calamități conform contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu Unitatea administrativ-teritorială Bran, așa cum rezultă din referatul de deplasare și nu reprezintă „Discuții contractuale V /ctr. 31.05.2016,, așa cum a afirmat echipa de inspecție fiscală;
- referitor la deplasările din 24-25.09.2015 și din 21.09.2016, care conform foilor de zbor reprezintă deplasări de la X la Sibiu, se menționează faptul că în baza contractului nr. 6/12.03.2015 societatea a livrat mărfuri în sortimentele, cantitatea și calitatea prevăzute în anexa la contract, societății VS SRL, care executa lucrări la obiective situate în Valea Oltului. Societatea susține că pe tot parcursul derulării contractelor au fost necesare repetate deplasări la fața locului pentru a superviza livrările de mărfuri în funcție de evoluția lucrărilor. Aceasta precizează că în contractul de livrare este prevăzut că recepționarea

mărfurilor se face de o comisie convenită de părți și formată din delegatul/delegații vânzătorului și delegatul/delegații cumpărătorului;

- referitor la zborurile din data de 15-16.10.2015 și 18.10.2015, care conform foilor de zbor reprezintă deplasări de la X la F și retur, societatea menționează că în baza contractului de închiriere nr. 1/15.07.2015 încheiat cu SC RF SRL, pe parcursul desfășurării contractului au fost necesare discuții cu privire la echipamentele închiriate, având în vedere obligațiile proprietarului și responsabilitățile chiriașului prevăzute la punctele 5 și 6 din contract, discuții care au fost efectuate la sediul proprietarului echipamentelor din F, str. Dr. Ioan Senchea nr. 34;
- referitor la deplasarea din data de 04.12.2018 în zona X, care în baza referatului reprezintă „Dezvoltare afacere balastieră, achiziție teren” și referitor la care echipa de inspecție fiscală afirmă că deplasarea a avut loc la o dată ulterioară achiziției terenului, conform contractului de vânzare cumpărare teren nr. 2043/20.11.2015, societatea aduce la cunoștință faptul că echipa de inspecție fiscală a omis în analiză și deplasările din data de de 30.09.2015 și 03.11.2015 care au fost efectuate tot cu scopul identificării unor terenuri pentru dezvoltarea unei balastiere, fapt concretizat prin încheierea contractului de achiziție teren mai sus menționat. Societatea mai precizează că în anul 2018 a realizat venituri din exploatarea resurselor naturale de pe terenul achiziționat.

Cu privire la temeiul de drept invocat de către echipa de control pentru colectarea TVA, societatea afirmă că aparatul de zbor nu a fost utilizat de către SC X SRL în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi pus la dispoziția altor persoane în mod gratuit.

În ceea ce privește aplicarea art. 129, alin. (4) lit. a) din Codul fiscal vechi și art. 271, alin. (4) lit. a) din Codul fiscal actual, societatea susține că, echipamentul de zbor este un mijloc fix amortizabil deci un bun de capital, iar acestea sunt excluse de la aplicarea prevederilor legale invocate de inspecția fiscală.

Referitor la invocarea de către organele de control a dispozițiilor art. 11, alin. (1) din Codul fiscal societatea precizează că aplicarea acestuia trebuia motivată, cu evidențierea tuturor mijloacelor de probă avute în vedere, condiție care nu se probează prin documentele întocmite urmare a inspecției.

Societatea consideră că din punct de vedere economic, echipa de control s-a implicat în practicile sale comerciale, și nu a ținut cont de prevederile contractuale stabilite prin acordul părților, aplicând un principiu nereal situațiilor de fapt.

În ceea ce privesc cheltuielile cu amortizarea aeronavei, societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a reclassificat aceste cheltuieli din punct de vedere al duratei de amortizare de la 3 ani (determinată inițial de către X SRL) la 4 ani, stabilind o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B9 lei.

Referitor la susținerea organelor de control că memoriul tehnic prezentat nu îndeplinește condițiile de formă pentru a avea calitatea de document justificativ, reprezentantul societății afirmă că având în vedere faptul că aeronava nu era nouă, în vederea stabilirii duratei normale de utilizare, comisia tehnică constituită la nivelul societății, nefiind de specialitate, a solicitat societății MA SRL, prin reprezentanții săi autorizați, o analiză din punct de vedere tehnic pentru stabilirea duratei normale de amortizare.

Societatea precizează că documentul emis de către societatea MA SRL poartă semnătura domnului DC, care are calitatea de director tehnic și că a considerat corect și legal să solicite acesteia prin persoanele desemnate, stabilirea duratei de utilizare a echipamentului, având în vedere caracteristicile tehnice ale aeronavei precum și pregătirea tehnică a reprezentatului societății MA SRL.

În ceea ce privește faptul că Memoriul tehnic prezentat nu îndeplinește condițiile de formă pentru a avea calitatea de document justificativ, nefiind datat și neavând număr de înregistrare, petenta menționează că acest document nu figurează în Anexa nr. 2 „Nomenclatorul documentelor financiar contabile” din OMFP nr. 2634/2015 privind documentele- financiar contabile.

Societatea consideră că faptul că acest document a fost solicitat de către comisia tehnică instituită la nivelul societății, reprezentanților unei societăți autorizate, pentru efectuarea formalităților cu privire la recepția echipamentului și punerea acestuia în funcțiune, reprezintă dovada faptului că acest document îndeplinește calitatea de document justificativ, în baza căruia societatea a stabilit durata normală de utilizare la 3 (trei) ani.

## ***I.2. Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii***

S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018, solicitând anularea acestora pentru suma totală de A lei, din care D1 lei dobânzi impozit pe profit, P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit, D2 lei dobânzi TVA, P2 lei penalități de întârziere TVA și PN1 lei penalități de nedeclarare.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că prin aceste decizii de accesorii au fost calculate obligații fiscale accesorii aferent sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018, și că, în aplicarea principiului "Accesorium sequitur principale", înțelege să conteste și Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

În dezvoltarea motivelor de fapt și de drept, societatea consideră că prevederile Codului de Procedură Fiscală stabilesc faptul că diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere: până la data de 5 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna, respectiv până la data de 20 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din luna.

Contestatarea interpretează normele fiscale în sensul că acestea stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de taxe, astfel că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor aferente drepturilor determinate ulterior emiterii deciziei de impunere.

Petenta concluzionează că accesoriile suplimentare aferente TVA și impozitului pe profit nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani cu acest titlu și nu de la momentul stabilit prin Deciziile contestate, și consideră că obligarea societății la plata acestora este netemeinică și nelegală.

În susținerea contestației societatea reia argumentele prezentate în contestația formulată împotriva Deciziei de impune F-X/31.10.2018.

***II.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.C. Mijlocii X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care 11 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2014-31.12.2017 și T14 lei TVA, perioada verificată fiind 01.01.2014-31.03.2018.***

Conform precizărilor înscrise de organele de control în Raportul de inspecție fiscală F-X/31.10.2018, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, inspecția fiscală la S.C. X S.R.L. s-a desfășurat în perioada 01.08.2018-31.10.2018. Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea altor produse din minerale nemetalice”, cod CAEN 2399 iar în perioada verificată a deținut resurse umane și mijloace materiale pentru desfășurarea activității de fabricare mixturi asfaltice, încercări și teste de laborator, fabricarea betoanelor, fabricarea emulsiilor bituminoase, execuție drumuri, lucrări edilitare, lucrări hidrotehnice, servicii de dezapezire, închiriere utilaje și mijloace de transport etc.

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/31.10.2018, în continuare vor fi prezentate constatările organelor de control doar cu privire la aspectele contestate.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

1) În perioada august 2015-iulie 2017, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu închirierea unui autoturism Mercedes Benz S350, iar în perioada august 2017-martie 2018 pentru autoturismul Mercedes Benz V250, în baza facturilor emise de ASh GMBH. Totodată societatea a dedus TVA aferentă închirierii prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Din analiza documentelor justificative prezentate la control, coroborat cu explicațiile prezentate de reprezentantul societății, organele de control au constatat că în perioada august decembrie 2015 autoturismul Mercedes Benz S350 nu a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, drept pentru care au încadrat la nedeductibile 50% din cheltuielile cu chiria pentru acesta (**B10 lei**) și TVA aferentă (**T7 lei**).

De asemenea, s-a constatat că în perioada ianuarie 2016- martie 2018 autoturismul Mercedes Benz S350, respectiv autoturismul Mercedes Benz V250 au fost utilizate pentru deplasarea personalului de conducere care, conform situației privind parcul auto, deține fiecare spre utilizare alte autoturisme, iar societatea nu a probat utilizarea acestora în scopul operațiunilor sale impozabile/taxabile, motiv pentru care, pentru această perioadă, au fost respinse la deducere cheltuielile cu chiria (**B11**) și TVA aferentă (**T8 lei**).

2) În perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli cu mijloace de transport intrate în gestiune, respectiv cu achiziția următoarelor bunuri:

- Ambulanța VW T5 serie WV2ZZ7H28N060130 (nr. inv.145);
- Ambulanța IVECO DAILY ZCFC3590005486966 (nr. inv.135) achiziționată cu factura 323346/08.01.2016 de la BO- DEX, în valoare de B17 lei (amortizată în perioada 01.02.2016-31.01.2018), pentru care s-a dedus TVA prin mecanismul taxării inverse, în sumă de T2 lei. Pentru acest mijloc fix au fost înregistrate cheltuieli de transport pe ruta Germania- România în sumă de B4 lei și TVA aferentă T3 lei;
- Salvare MB SPRINTER 515 CDI (nr. inv. 105) ZOII AUKTION/ FEUER UND RETTUNGSDIENST/ 12.12.2015- valoare totală de B18 lei (amortizată în perioada 01.01.2016-31.12.2017);
- Salvare MERCEDES BENZ 415CDI (nr. inv. 103) UBERGABE-VEREINBARUNG/STADT KONIGSWINTER DER BURGERMEITER/ 10.12.2015 în valoare de B19 lei (amortizată în perioada 01.01.2016 – 31.12.2017).

Conform explicațiilor formulate în scris de administratorul societății la solicitarea organelor de control: *„Pozițiile cu numerele de inventar 135, 145, 105, 103- respectiv ambulanțele, acestea au fost achiziționate pentru închirierea lor ulterioară. Pentru a putea fi închiriate trebuiau dotate conform normelor în vigoare ale Ministerul Sănătății. S-a încercat această modernizare cu una dintre ele (respectiv 145 - care s-a și vândut ulterior), dar s-a constatat că este prea costisitor pentru firma și nu s-au mai procedat în același fel și cu următoarele. Celelalte, neîmbunătățite au fost folosite în șantierele noastre pentru depozitarea diferitelor materiale și a sculelor din șantier.”*

Deoarece au constatat că aceste mijloace de transport nu au fost utilizate în scopul activității economice, în urma controlului au fost respinse la deducere cheltuielile cu amortizarea și transportul ambulanțelor (**B20 lei**) și TVA aferentă (**T15 lei**).

3) În perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli cu mijloace de transport intrate în gestiune, respectiv cu achiziția următoarelor bunuri:

- motocicletă 350CM3 VBKSXP435HM297559 (nr. inv. 220), motocicletă 50CM3 VBKMRA236HM039070 (nr. inv. 221), motocicletă KTM 300EXC TPI 2018 serie

VBKGSA206JM323568 (nr. inv. 246), motocicletă KTM 300 EXC VBKGSA204JM316683 (nr. inv. 240);

Conform răspunsului formulat de administratorul societății, la Nota explicativă nr. 179/ 03.05.2018: „Pozițiile cu numerele de inventar 220, 221, 240, 246 din anexa la prezenta Notă explicativă menționăm faptul că în urma discuțiilor avute cu persoanele din compartimentul financiar-contabil am comunicat faptul că aceste bunuri nu au fost folosite în activitatea desfășurată, scopul lor fiind acela de a fi vândute. De altfel aceste bunuri au fost reclasificate din punct de vedere financiar-contabil ca și mărfuri și prezentate în dosarul întocmit de societatea cu privire la inventarierea patrimoniului societății la data de 31.12.2017.”

– motocicletă BMW șasiu 0036677 (nr. inv. 144), motocicletă RALLY KTM (inv.187), motor KTM WIESS VBKGSA20HXM3 86828 (nr. inv. 166), motoreta PUCH serie șasiu 1253922 (nr. inv. 107);

Conform răspunsului formulat de administratorul societății, la Nota explicativă nr. 179/ 03.05.2018: „Pozițiile cu numerele de inventar 144, 187, 166, 107- sunt motociclete folosite de către inginerii noștri pentru a se deplasa la lucrările contractate și la care accesul cu alte autovehicule nu este posibil datorită terenului abrupt și greu circulabil (de ex: contractul cu Primăria Râșnov - lucrarea Glajarie”.

Deoarece societatea nu a probat cu documente faptul că motocicletele cu numerele de inventar 144- neînmatriculată în perioada verificată, 187-neînmatriculată în perioada verificată, 166 și 107 au fost utilizate de către personalul angajat în scopul obținerii de venituri/pentru activității economice, organele de inspecție fiscală au încadrat la nedeductibile cheltuielile efectuate cu amortizarea acestora, în valoare totală de **B5 lei**, și au respins la deducere TVA în sumă de **T4 lei** aferentă achiziției Motocicletei BMW șasiu 0036677 (inv.144) și a Motoretei PUCH serie șasiu 1253922 (inv.107), care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile și au fost integral amortizate în perioada verificată.

Totodată, organele de control au stabilit că deoarece motocicletele/ motoarele achiziționate din Germania în anul 2016, au fost parțial amortizate în perioada verificată și nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, societatea avea obligația ajustării taxei deductibile cu suma de **T5 lei**, în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. a) pct. I din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**4)** În luna august 2015, SC X SRL a achiziționat de la SC MA SRL o aeronavă tip elicopter EC 135P2, în baza facturii nr. 731/17.08.2015 în valoare totală de B12 lei (din care baza B13 lei și TVA în suma de T12 lei, din care s-a scăzut avansul în sumă B14 lei, baza în suma de B15,48 și TVA în sumă de T13 lei).

Aeronava a fost înregistrată în contabilitatea SC X SRL în contul 2133 „Mijloace de transport” în baza procesului verbal de recepție din 27.08.2015, precum și în Registrul mijloacelor fixe, (nr. inventar 73) cu valoarea de B21 lei. La procesul verbal de recepție este atașat un memoriul tehnic semnat de dl DC, director tehnic al vânzătorului SC MA SRL, în care se precizează că anul de fabricație este 02.2006, total ore zbor 1.070 și de asemenea se recomandă o perioadă de amortizarea de 36 de luni. Aeronava a fost dată în folosință în 01.09.2015, perioada de amortizare fiind stabilită pentru 36 luni cu o valoare de amortizare lunară în sumă de B22 lei. Până la data 31.03.2018, conform Balanței mijloacelor fixe, în contul 6811 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea aeronavei în sumă totală de B23 lei.

În septembrie 2015, elicopterul W a fost închiriat către SC MA SRL în baza contractului de închiriere f.n./01.09.2015 în care se stipulează că SC X SRL, în calitate de locator, a închiriat elicopterul tip EC132P2 cu număr de înmatriculare W, către SC MA SRL, în calitate de locatar, (de la care l-a achiziționat în luna august 2015), durata contractului fiind de 3 ani cu începere de la data de 01.09.2015. Tariful de închiriere este de „100 euro+TVA/oră în funcție de numărul de ore de zbor.” În contract se mai prevede că locatorul asigură „pe cheltuiala proprie reparațiile curente și de întreținere a aeronavei închiriate” și de asemenea că „locatarul poate subînchiria aeronava pentru alți clienți” dar nu se prevede niciun tarif pentru aceasta operațiune (diferențiat față de cel de închiriere către operator) și nici nu se precizează dacă pentru închiriere, SC X SRL

va factura către SC MA SRL cota parte din veniturile obținute de aceasta, în condițiile în care toate cheltuielile aferente elicopterului sunt în sarcina SC X SRL.

Coroborând constatările din Procesul verbal nr. 141/11.09.2018 încheiat la SC MA SRL, cu informațiile din documentele și explicațiile prezentate de societatea verificată, organele de control au constatat următoarele:

**A)** Din analiza foilor de zbor ale elicopterului W emise de SC MA SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 21.591 de minute zbor efectuate de această aeronavă, în perioada verificată, 17.428 minute zbor (80,72 %) au fost facturate de SC MA SRL (operatorul elicopterului), în baza contractului de transport fn/01.09.2015, cu tariful de 300 euro/oră către SC X SRL (ca fiind în favoarea acesteia din urmă), iar la rândul ei SC X SRL facturează către operator aceleași ore de zbor, în baza contractului de închiriere fn/01.09.2015, dar cu tariful de 100 euro/oră.

Pentru diferența de 4.163 minute (21.591-17.428 minute) reprezentând 19,28 % din total minute zbor, care au fost efectuate de operatorul elicopterului în beneficiul unor terțe persoane juridice, operatorul elicopterului, SC MA SRL, a emis facturi către aceste persoane juridice și a obținut venituri.

Deoarece proprietarul aeronavei, X SRL, a facturat parțial către SC MA SRL chiria aferentă orelor de zbor prestate de aceasta din urma către alte persoane juridice, respectiv din totalul de 4.163 minute zbor pentru terți, a fost facturată chiria aferentă pentru 2.779 minute, restul de 1.384 minute, reprezentând 33,25% din total ore zbor efectuate către terți, nefiind facturate, urmare a inspecției cheltuielile aferente acestor zboruri (6,41 % din total ore zbor, respectiv 33,25% din ore zbor către terți), efectuate în favoarea altor persoane juridice decât X SRL, au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**B)** Din totalul minutelor de zbor ale aeronavei W, în cuantum de 21.591 de minute, 10.219 minute, reprezentând 47,33% în total minute zbor (respectiv 58,64% din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), au fost efectuate de dl BM sau în favoarea acestuia, după cum urmează:

- zboruri de tip „GAF”- În referatele interne atașate de SC X SRL la foile de zbor primite de la SC MA SRL, se precizează că sunt zboruri efectuate de dl BM (pilot) în baza Contractului de agent nr. 1/15.09.2015, sau pentru deplasarea la diferite destinații a unor persoane din conducerea SC X SRL, deși definiția tipului de zbor „GAF” este: „termen general pentru zboruri private” și nu pentru zboruri comerciale;

- zboruri de tip „SPV”- În referatele atașate de SC X SRL la foile de zbor primite de la SC MA SRL, se precizează pilot dl M sau dl A, scopul deplasării: „conform Contractului de agent nr. 1/15.09.2015”, deși definiția „SPV” este: „Operațiuni de supraveghere”, tipul de zbor neavând legătură cu contractul de agent, care presupune un transport de persoane, respectiv indicativul tip zbor „TP”;

- zboruri școală (zbor tip „SF”), efectuate de dl BM în calitate de cursant, astfel cum rezultă din foile de zbor, dar în referatele interne se precizează că sunt efectuate conform contract de agent nr. 1/15.09.2015.

Organele de control precizează că în Contractul de agent nr. 1/15.09.2015 încheiat cu domnul BM, în calitate de agent, este prevăzut ca obiect: „negocierea și/sau încheierea unor contracte comerciale de către Agent, în numele și pe seama comitentului, având ca obiect vânzarea elicopterului înmatriculat W. Conform punctelor 2.3 și 2.4 de la art. 2 din contract „Agentul va promova produsul Comitentului în teritoriu în vederea îndeplinirii obiectivului prezentului contract” și că „Agentul va beneficia de facilitățile necesare desfășurării activității sale respectiv utilizarea aeronavei W și decontarea combustibilului aferent și va fi remunerat conform negocierii cu comitentul.” De asemenea, la art. 9 este prevăzut: „Comitentul va plăti Agentului un comision de 1% din valoarea contractului încheiat în contul și pe numele Comitentului.”

Referitor la acest contract, s-a constatat că SC X SRL nu a probat cu documente (au fost puse la dispoziția organelor de inspecție doar referate interne), că orele de zbor ale aeronavei W,

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

efectuate de dl BM, conform contractului de agent nr. 1/15.09.2015, au fost efectuate cu potențiali clienți. De asemenea, s-a constatat că în perioada septembrie 2015- martie 2018, intenția de vânzare a aeronavei de către SC X SRL nu a fost susținută cu niciun fel de documente și nu s-a materializat până la data încheierii inspecției fiscale.

Referitor la dl BM în raportul de inspecție se precizează că este pilot particular, deținând licența „PPL”, care, conform legislației în domeniu poate efectua doar zboruri în regim particular, fiindu-i interzis să efectueze zboruri comerciale.

Din documentele prezentate de SC X SRL (foi de zbor, referate interne care însoțesc fiile de zbor, contracte) s-a constatat că zborurile efectuate de către dl BM în calitate de pilot, sau efectuate în favoarea sa, au fost făcute în baza unor contracte comerciale care prevăd operațiuni remunerate, respectiv contract de închiriere aeronavă fn/01.09.2015 și contract de transport (zboruri) fn/01.09.2015 încheiate cu SC MA SRL, contract de agent nr. 1/15.09.2015 încheiat între dl B și societatea verificată, contracte ale SC X SRL cu diverși clienți (pentru zboruri în vederea verificării lucrărilor, în care pilot este dl B), deși d-lui BM nu-i este permis să efectueze zboruri comerciale, acesta având doar licența de pilot particular (PPL) și putând efectua doar zboruri private.

Acest fapt contravine prevederilor legislației aeronautice în vigoare, respectiv Regulamentul (UE) nr.1 178/2011, al Comisiei, Subpartea „A Cerințe generale"-Definitii", conform cărora transportul aerian comercial are următoarea definiție:

„Transportul aerian comercial” înseamnă transportul de pasageri, de mărfuri sau de poștă contra unei remunerații sau prin închiriere; iar definiția pentru pilot particular este:

„Pilot particular” înseamnă un pilot care deține o licență care interzice pilotarea unei aeronave în cadrul unor operațiuni remunerate cu excepția activităților de instruire și examinare, conform celor stabilite în prezentele părți, acest lucru rezultând și din adresa nr. 23718/31.08.2018 a Autorității Aeronautice Civile Române, transmisă la solicitarea organelor de control.

Urmare a verificărilor efectuate organele de control au concluzionat că orele de zbor efectuate de dl BM, sau în favoarea sa, nu au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile sau în scopul activității economice desfășurată de societatea verificată și, în consecință, cheltuielile înregistrate de SC X SRL cu întreținerea, transport, hangararea, operarea și alte cheltuieli cu asigurarea, cu autorizații și taxe înregistrate aferent aeronavei W, pentru aceste zboruri, nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**C)** Organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 21.591 minute zbor, un procent de 6,91%, reprezentând 1.491 minute (respectiv 8,56 % din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), sunt zboruri școală, tip „SF”, efectuate cu aeronava W, în beneficiul unor persoane care nu sunt angajate ale SC X SRL, astfel cum rezultă din programul Revisal, (sunt angajații SC MA SRL).

Organele de control constată că operatorul SC MA SRL utilizează aeronava W pentru instruirea propriilor angajați (piloți) pe cheltuiala SC X SRL (în contractul de transport fn/01.09.2015 încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și SC MA SRL în calitate de prestator, se prevede că beneficiarul va suporta cheltuielile cu școlarizarea piloților, angajați ai SC MA SRL), în condițiile în care operatorul facturează lunar către societatea verificată servicii operare în cuantum de 2.000 euro plus TVA iar acești piloți operează aeronava și pentru alte persoane juridice.

Drept urmare echipa de control a încadrat cheltuielile cu aeronava aferente acestor zboruri școală, efectuate în favoarea altor persoane decât angajații societății verificate, la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**D)** Organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 21.591 minute zbor cu elicopterul W, 544 minute, în procent de 2,52%, (respectiv 3,12% din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), reprezentând zboruri cu indicativul „TF” (zbor tehnic), au fost efectuate pentru verificări tehnice ale elicopterului, legate de întreținerea acestuia și nu pentru obținerea de venituri. Aceste zboruri au



fost facturate de către SC MA SRL către SC X SRL, în condițiile în care societatea verificată achită pentru mentenanța elicopterului 2.000 euro plus TVA/lună, societății MA SRL. În contractul de mentenanță nr. 29/24.08.2015, la pct. 2.17, se precizează că „zborurile tehnice vor fi efectuate de furnizor cu combustibilul beneficiarului”, de unde rezultă că aceste zboruri sunt parte componentă a contractului de mentenanță, iar din contract rezultă că doar combustibilul va fi suportat de beneficiar.

Referitor la combustibil s-a constatat că SC MA SRL a facturat către SC X SRL combustibil în cantități mai mari decât consumul mediu CF Cert Eurocopter, rezultând pe perioada 01.09.2015-31.03.2018, o diferență facturată în plus în sumă de B24 lei.

Având în vedere că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă toate cheltuielile cu mentenanța, cheltuielile de zbor, hangararea, operarea și alte cheltuieli cu asigurarea, cu autorizații și taxe efectuate pentru aeronava W, în condițiile în care SC MA SRL efectuează zboruri pentru verificări tehnice legate de mentenanța și întreținerea elicopterului și facturează către societatea verificată combustibilul aferent, o marjă de 5 % plus TVA, dar și orele zbor tehnic care, în fapt, sunt o componentă a serviciului de mentenanță efectuat în baza contractului de mentenanță nr. 29/24.08.2015, cheltuielile aferente acestor zboruri tehnice, au fost încadrate la nedeductibilele fiscale la calculul profitului impozabil.

În urma inspecției, din totalul de 21.591 minute de zbor ale elicopterului W, proprietate a SC X SRL, s-a constatat că 13.981 minute, reprezentând 64,75% din total minute de zbor, au fost efectuate în favoarea unor terțe persoane, sau pentru verificări tehnice ale elicopterului legate de mentenanța și întreținerea acestuia și nu în scopul obținerii de venituri impozabile sau în scopul activității desfășurate de SC X SRL, și că aceasta suportă toate cheltuielile cu mentenanța, hangararea, operarea, zborurile efectuate (în care intră și combustibilul) asigurarea și alte cheltuieli refacturate de către SC MA SRL (autorizații, taxe aeroport, taxe staționare, de aterizare, transfer bagaje, etc).

Referitor la diferența de 7.610 minute (35,25%) s-a reținut că este compusă din 2.779 minute (12,87%) aferente zborurilor efectuate către terți, pentru care societatea a facturat chirie către operatorul SC MA SRL, cu tariful 100 euro/ ora plus TVA și din 5.174 de minute (23,96% din total minute zbor) zboruri efectuate cu aeronava W, care, conform referatelor interne întocmite de societatea verificată atașate foilor de zbor, sunt alocate diferitelor deplasări pentru activitatea societății.

**E)** Conform documentelor aferente zborurilor în cuantum de 5.174 de minute (23,96% din total minute zbor, respectiv 29,69% din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), acestea ar fi fost alocate diferitelor deplasări ale persoanelor din conducerea societății. Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de inadvertențe între datele înscrise în foile de zbor ale elicopterului W, aferente acestor zboruri și referatele interne care le însoțesc (întocmite de societatea verificată), respectiv locații diferite înscrise în foile de zbor față de cele înscrise în referatele atașate acestora, deplasări ale aceleiași persoane în același timp cu mijloace de transport diferite (elicopter și concomitent autoturism), etc., lipsa timpului fizic pentru discuții, etc.

Coroborând constatările din Procesul verbal nr. 141/11.09.2018 încheiat la SC MA SRL, cu răspunsurile date la notele explicative de administratorul societății, cu informațiile primite de la terți și cu constatările de la litera A -E, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în fapt, în perioada 01.09.2015-31.03.2018, aeronava tip elicopter W a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul obținerii de venituri sau în scopul activității economice, în condițiile în care SC X SRL a suportat toate cheltuielile cu întreținerea și exploatarea elicopterului W, în sumă totală de B7 lei, reprezentând mentenanța, transport (zboruri), hangarare, operare, asigurare și alte cheltuieli cu autorizații și taxe, refacturate de SC MASRL.

Totodată, singurele venituri obținute de SC X SRL în perioada 01.09.2015-31.08.2018, din exploatarea aeronavei W, sunt în sumă totală de B8,54 lei, rezultate din închirierea acesteia către SC MA SRL, organele de control precizând că, în fapt, închirierea aeronavei nu a fost o

operațiune efectuată în scopul obținerii de venituri sau destinată să producă avantaje economice, ci a fost impusă de faptul că societatea MA SRL deține certificatul de operator aerian, în timp ce proprietarul acesteia, SC X SRL nu deține licența pentru a putea opera aeronava. De altfel, aeronava a mai fost închiriată fără a se obține venituri, respectiv către SC RAS SRL din Tuzla, cu contract de închiriere elicopter nr. 3292/09.10.2015, pentru pregătire practică în zbor a cursanților desemnați de ATO (Organizația de pregătire aprobată).

De asemenea, se constată că societatea verificată a înregistrat doar parțial venituri din închirierea elicopterului de către operatorul SC MA SRL, către alte persoane juridice (altele decât proprietarul elicopterului), în condițiile în care suportă toate cheltuielile de întreținere și exploatare pentru acesta.

Având în vedere veniturile obținute de societatea verificată din închirierea elicopterului W, faptul că din total ore zbor un procent de 79,47% (respectiv 90,52% din cele 17.428 minute zbor făcute în favoarea SC X SRL) sunt fie efectuate în favoarea terților fără ca societatea verificată să obțină venituri din exploatarea lui (63,17%), fie au fost justificate cu documente care nu sunt confirmate sau prezintă inadvertențe (16,30%), iar pentru restul din orele de zbor societatea verificată nu a probat fără echivoc că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri/activității economice a societății, din totalul cheltuielilor în sumă de B7,29 lei înregistrate de SC X SRL, aferente aeronavei, organele de inspecție fiscală au alocat cheltuieli deductibile la nivelul veniturilor obținute din închirierea elicopterului, respectiv la nivelul sumei de B8,54 lei.

Diferența în sumă de **B6 lei** (B7,29 lei- B8,54 lei) a fost încadrată la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fiind constatat că nu concură la realizarea de venituri, respectiv nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC X SRL.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea elicopterului la nivelul sumei de B25,38 lei/lună. Diferența între amortizarea lunară stabilită se societatea verificată, respectiv B22 lei/lună (perioada de amortizare 3 ani) și cea stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de B26 lei/lună, a determinat pentru perioada 01.09.2015-31.03.2018 cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de **B9 lei** (31 luni x B26 lei), cu influență asupra impozitului pe profit.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **T6 lei** întrucât, în fapt, aeronava a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Din baza impozabilă pentru impozitul pe profit contestată, în sumă de B1 lei (B10+ B11+ B20+ B5+ B6+ B9 lei), suma de **B27 face obiectul Deciziei de impunere F-X/31.10.2018**, corectată material în 15.03.2019, iar suma de **B lei a fost evidențiată în Decizia privind modificarea bazei de impozitare F-Y/15.03.2019**.

**II.2 Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-BV 5/15.03.2019 organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P.C. Mijlocii X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar o bază de impozitare pentru impozitul pe profit în sumă totală de B28 lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală a societății la 31.03.2018.**

Din total bază impozabilă stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2018-31.03.2018, de B28 lei, suma de B lei are la bază constatările organelor de control prezentate anterior la punctul II.1. și face obiectul contestației analizate.

**II.3 Prin Deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018, A.J.F.P. X a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de A2 lei, din care D3 lei dobânzi, P3 lei penalități de întârziere și PN1 lei penalități de nedeclarare.**

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

## **A. Aspecte de procedură**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații este dacă aspectele semnalate de contestatoare sunt întemeiate și de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere emise în urma inspecției.**

Referitor la afirmația contestatoarei că „activitatea de inspecție fiscală s-a desfășurat doar parțial la sediul societății, (...) contrar afirmațiilor inspecției fiscale de la pagina nr. 2 din Raportul de inspecție fiscală, conform căreia locul inspecției fiscale a fost la sediul societății noastre”, organele de control precizează că activitatea de inspecție fiscală s-a desfășurat atât la sediul agentului economic cât și la sediul organului fiscal, la locația din urmă fiind analizate dosarul fiscal al contribuabilului precum și documentele („Conform cu originalul”) puse la dispoziție de agentul economic. Se mai precizează că, referitor la acestea, au fost solicitate lămuriri și completări, telefonic sau pe mail, și de asemenea au fost solicitate informații de la terți și a fost redactat raportul de inspecție fiscală.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 125 „Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale”, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: *”Inspecția fiscală se desfășoară de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului/plătitorului [...].”*, astfel că legiuitorul nu a prevăzut obligativitatea desfășurării inspecției fiscale numai la sediul contribuabilului.

În ceea ce privește modul în care a fost informat contribuabilul pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate, organele de control precizează că în concordanță cu prevederile art. 130, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

*„art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.”*

agentul economic a fost informat pe parcursul inspecției fiscale, atât la sediul acestuia cât și pe mail, că există neconcordanțe între documentele prezentate (fapt confirmat și de societate în email-urile cu explicații transmise organelor de control și anexate la dosarul contestației) și prin urmare cheltuielile, respectiv taxa aferentă, nu vor fi acceptate la deductibilitate (la dosarul contestației fiind anexate extrase din poșta electronică și note explicative), iar la încheierea inspecției fiscale, prin proiectul de raport au fost prezentate în detaliu toate neconcordanțele și s-a justificat din punct de vedere fiscal de ce nu s-a acceptat deducerea TVA și a cheltuielilor.

Organele de control precizează că urmare a sesizării neconcordanțelor între explicațiile verbale oferite de reprezentanții societății, răspunsurile la notele explicative și documentele justificative prezentate, atât pentru aspectele contestate cât și pentru celelalte aspecte constatate în actul de control, care nu au fost contestate, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a solicitat și alte documente justificative decât cele prezentate de agentul economic. Ca răspuns la aceste solicitări, în timpul inspecției fiscale (în mail-ul din 11.09.2018, cu doar 9 zile înainte de solicitarea petentei de stabilire a unei întâlniri) agentul economic a invocat faptul că *„organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea stării de fapt fiscale, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă”*. De asemenea, acesta a precizat că *”Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate, ne întrebăm, dacă legea stabilește ca documente pentru justificarea folosirii exclusive a mijloacelor de transport în interesul activității economice, întocmirea foilor de parcurs pe care societatea noastră le-a prezentat echipei de inspecție fiscală pentru fiecare mijloc de transport, de ce mai este necesară prezentarea altor dovezi cum ne-a fost sugerat (de exemplu facturile pentru rovine)”*.

Totodată, la încheierea inspecției fiscale, în data de 22.10.2018, când a avut loc discuția finală, contestatarei i-au fost prezentate constatările consemnate în proiectul de raport și consecințele lor fiscale, aceasta având posibilitatea ca odată cu prezentarea punctului de vedere să pună la dispoziția inspectorilor fiscali documente noi și să ofere explicații suplimentare în vederea lămuririi situației de fapt fiscale. Cu toate acestea, nici pe parcursul inspecției fiscale și nici cu oca-

zia prezentării punctului de vedere nu au fost aduse lămuriri/documente justificative privind neconcordanțele constatate și înscrise în actul de inspecție fiscală.

Astfel, se constată că societatea a fost informată pe parcursul inspecției cu privire la constatările organelor de control, prevederile art. 130 alin. (1) din Legea 207/2015 fiind respectate.

În contestația formulată, societatea afirmă că în ceea ce privesc constatările pe linie de impozit pe profit cuprinse în decizia de impunere și în Raportul de inspecție fiscală, organele de control „nu precizează care sunt consecințele (influențele) fiscale ca urmare a majorării bazei impozabile, nestabilind în acest sens impozitul pe profit suplimentar de plată ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor înregistrate în evidențele contabile ale societății noastre sau dacă consecința fiscală ar fi diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societatea noastră, pentru fiecare tip de operațiune în parte (...) contrar prevederilor O.M.F.P. nr. 3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice.”

Petenta invocă punctul 3 „Baza de impozitare”, Capitolul III din O.M.F.P. 3710/2015, care prevede că:

**„3.1. Determinarea bazei de impozitare**

**a) în cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impozitare, se menționează: - motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare, prezentându-se modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate;**

**Pentru fundamentarea constatărilor vor fi avute în vedere următoarele:**

- **elementele identificate în activitatea contribuabilului/plătitorului care au influențat baza de impozitare;**
- **punctul de vedere al inspecției fiscale față de interpretarea contribuabilului/plătitorului;**
- **consecințele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea bazei de impozitare;**
- **modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea eventualelor diferențe ale bazei de impozitare, precum și calculul impozitului, taxei sau al contribuției aferente, după caz. Pentru obligațiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului/plătitorului de a efectua deduceri/reduceri se vor verifica modul de exercitare a acestui drept și corectitudinea calculului sumei deduse;”**

Din documentele la dosar, organul de soluționare constată că prin Raportul de inspecție fiscală și prin anexele la acesta, inspectorii fiscali au stabilit influențele fiscale ale deficiențelor constatate asupra obligației fiscale verificate și au prezentat modul de calcul pentru impozitul pe profit suplimentar (pag. 9 din RIF și Anexa 7 la RIF- Situație impozit pe profit X). Se reține că în mod eronat interpretează petenta aceste prevederi în sensul că organele de control ar fi trebuit să indice influențele asupra impozitului pe profit pentru fiecare deficiență în parte mai ales având în vedere faptul că în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

**„art. 19 Reguli generale**

**(2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulativ de la începutul anului fiscal.”**

De asemenea la determinarea impozitului pe profit de plată, trebuie avute în vedere și alte prevederi fiscale, ca de exemplu prevederile art. 31 din același act normativ, conform căruia:

**„art. 31 Pierderi fiscale**

**(1) Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”**

Se reține deci că impozitul pe profit se determină pentru fiecare trimestru, respectiv pe an fiscal, la determinarea acestuia fiind necesar să se lucreze cu date cumulate și să se aibă în vedere pierderea de recuperat din anii precedenți, astfel că în mod corect inspectorii fiscali au



determinat impozitul pe profit ținând cont de influența bazei impozabile suplimentare cumulate, pe fiecare trimestru și an fiscal din perioada verificată și nu individual pe fiecare deficiență.

În susținerea contestației petenta afirmă că în legătură cu utilizarea celor 2 autoturisme Mercedes pe perioada ianuarie 2016– martie 2018, la momentul respingerii deductibilității cheltuielilor cu chiria autoturismelor în sumă de B11 lei, organele de control nu indică prevederile legale care ar fi fost încălcate de societate.

Referitor la această afirmație, se reține că nu este conformă cu realitatea, în Raportul de inspecție fiscală punctul 2.1.2. „Motivul de fapt” din Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018 (pag.3), precum și la subcapitolul „Motiv de fapt” de la Cap. III „Constatări fiscale”, inspectorii fiscali precizând:

*„(...) societatea nu a prezentat alte documente care să ateste fără echivoc că aceste autovehicule au fost utilizate efectiv de către personalul de conducere sau de altcineva din cadrul societății în scopul activității economice, pentru a putea fi considerate cheltuieli deductibile în conformitate cu art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”*

Acest temei de drept a fost invocat și la punctul 2.1.3. „Temeiul de drept” din Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018 (pag.32) și la subcapitolul „Temei de drept” (pag. 42) din RIF nr. F-X/31.10.2018.

Se reține deci că organele de control motivează în drept actul administrativ fiscal emis, respectiv Decizia de impunere F-X/31.10.2018, susținerea petentei nefiind întemeiată.

În contestația formulată, petenta sesizează că pentru perioada august 2015- decembrie 2015 organele de control au citat eronat prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în varianta anterioară modificării aduse de Ordonanța de urgență nr. 24 din 6 iunie 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, respectiv:

*art. 21 Cheltuieli*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.*

în loc de:

*art. 21 Cheltuieli*

*(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.*

Referitor la această sesizare, organele de control constată că într-adevăr organele de control au citat greșit articolul de lege evocat, analiza care este necesar a se efectua fiind dacă, prin înscrierea eronată a conținutului prevederii legale în baza căreia au fost respinse la deducere 50% din cheltuielile cu închirierea autoturismelor și TVA aferentă, contribuabilul a fost afectat de o „gravă și evidentă eroare” și sunt îndeplinite condițiile pentru nulitatea actului administrativ fiscal prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

**„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

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

*[...]*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate în-*

*cât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat ne-emiterea sa.”*

Organul de soluționare reține că în motivarea în drept a deciziei de impunere contestate, inspectorii fiscali indică corect actul normativ incident, respectiv art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, dar citează o variantă a acestuia care nu mai era în vigoare în anul 2015, situație care nu viciază starea de fapt fiscală prezentată în raportul de inspecție, și nu aduce niciun prejudiciu societății, care, așa cum reiese și din contestația formulată, avea cunoștință de norma legislativă în vigoare în perioada vizată.

Astfel, din analiza documentelor la dosar se reține că aspectele procedurale invocate de societatea petentă nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere F-X/31.10.2018, motiv pentru care contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.**

## **B. Pe fond**

**III.1. Referitor la contestarea parțială a Deciziei de impunere F-X/31.10.2018 cu privire la impozitul pe profit în sumă de I lei și la TVA în sumă de T lei, respectiv a Deciziei privind Modificarea bazei de impozitare F-Y/15.03.2019 pentru diminuarea pierderii cu suma de B lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale suplimentare, stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere F-X/31.10.2018, corectată material la 15.03.2019, și prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare F-Y/15.03.2019, în condițiile în care documentele prezentate de petentă precum și argumentele și motivațiile nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.**

Prin contestația formulată, societatea solicită anularea deciziei de impunere cu privire la următoarele operațiuni:

1. Închirierea de către X SRL a autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015- iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018, pentru care societatea a dedus TVA în sumă totală de **T1 lei**, TVA care a fost respinsă la deducere urmare a inspecției;

2. Înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unei autoutilitare/ ambulanțe marca IVECO DAILY Y ZCFC3590005486966 (nr. inv. 135), pentru care societatea a dedus TVA în sumă de **T2 lei**, precum și a cheltuielilor cu transportul din Germania la X a vehiculului de mai sus, pentru care s-a dedus TVA în sumă de **T3 lei**, TVA care a fost respinsă la deducere urmare a inspecției;

3. Înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unor motociclete marca BMW nr. sașiu 0036677 (nr. inv. 144) și marca PUCH (nr. inv. 107) pentru care societatea a dedus TVA în valoare de **T4 lei**, precum și operațiuni reprezentând înregistrarea în evidențele contabile ale X SRL a achiziției unor motociclete marca KTM (nr. inv. 187) și marca KTM WIESS (nr. inv. 166) pentru care s-a dedus TVA în sumă de **T5 lei** care a fost ajustată negativ de către echipa de inspecție fiscală;

4. Înregistrarea în evidentele contabile ale X SRL a achiziției aeronavei W precum și a cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea aeronavei pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit TVA colectat suplimentar în sumă de **T6 lei**.

5. Închirierea autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015 - iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018, pentru care în evidentele contabile au fost înregistrate „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”-contul 612 în sumă totală de **B2 lei**, cheltuieli respinse la deducere de către echipa de inspecție fiscală.

6. Înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de **B3**

lei, aferent unor autoutilitare/ambulante marca IVECO DAILY Y ZCFC3590005486966 (nr. inv. 135), marca Mercedes Benz Sprinter 515 CDI (nr. inv. 105) și marca Mercedes Benz 415 CDI (nr. inv. 103) precum și a cheltuielilor cu transportul din Germania la X a autoutilitareii/ ambulantei Iveco Daily (nr. inv. 135), în sumă de **B4 lei**, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

7. Înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor cu amortizarea în sumă totală de **B5 lei**, aferent unor motociclete marca BMW nr. sașiu 0036677 (nr. inv. 144), marca KTM (nr. inv. 187), marca KTM WIESS (nr. inv. 166 ) și marca PUCH (nr. inv. 107), pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

8. Înregistrarea în evidențele contabile ale SC X SRL a cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea aeronavei W, în valoare de **B6 lei**, stabilite ca diferență între totalul cheltuielilor cu întreținerea și exploatarea elicopterului (B7 lei) și veniturile din închirierea acestuia (B8 lei), pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere, majorându-se astfel baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

9. Înregistrarea în evidențele contabile a cheltuielilor cu amortizarea aeronavei W, care au fost reclasificate de către echipa de inspecție fiscală din punct de vedere a duratei de amortizare de la 3 ani (perioada stabilită de societate) la 4 ani, fiind astfel încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă de **B9 lei**, sumă care a majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit în perioada supusă inspecției fiscale.

Total bază impozabilă contestată este în sumă de **B1 lei** (B2+ B3+ B4+ B5+ B6+ B9 lei), din care, conform documentelor la dosar, B27 lei face obiectul Deciziei de impunere F-X/31.10.2018 iar suma de B lei a diminuat pierderea fiscală la 31.03.2018. TVA aferentă bazei de impunere contestată este în sumă de **T lei** (T1+ T2+ T3+ T4+ T5+ T6 lei).

Aferent bazei de impunere în sumă de B27 lei, prin Decizia de impunere F-X/31.10.2018 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **I lei**, sumă determinată prin diminuarea impozitului pe profit total, în sumă de I1 lei, cu valoarea impozitului aferent bazei impozabile pe care societatea nu o contestă, I2 lei, stabilit prin următorul mod de calcul:

Anul	Baza impozabilă suplimentară totală	Baza impozabilă <u>necontestată</u>	Pierdere declarată de societate	Impozit pe profit total inspecție	Impozit pe profit <u>aferent bazei necontestate</u>
2014					
2015					
2016					
2017				-	acoperă pierderea
<b>TOTAL</b>				<b>I1</b>	<b>I2</b>

### **III.1.1. Referitor la TVA suplimentară în sumă de T1 lei și la cheltuielile în sumă de B2 lei, aferente închirierii autoturismului Mercedes Benz S350 în perioada august 2015 - iulie 2017 și a autoturismului Mercedes Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018**

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada august 2015- iulie 2017, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuielile generate de închirierea unui autoturism Mercedes Benz S350, iar în perioada august 2017-martie 2018 de închirierea autoturismului Mercedes Benz V250, în baza facturilor emise de ASh GMBH. Totodată, societatea a dedus TVA aferentă închirierii prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Din analiza documentelor justificative prezentate la control, coroborat cu explicațiile prezentate de reprezentantul societății, organele de control au constatat că în perioada august-decembrie 2015 autoturismul Mercedes Benz S350 nu a fost utilizat exclusiv în scopul activității

economice, drept pentru care au încadrat la nedeductibile 50% din cheltuielile cu chiria pentru acesta (**B10 lei**) și TVA aferentă (**T7 lei**).

De asemenea, s-a constatat că în perioada ianuarie 2016- martie 2018 autoturismul Mercedes Benz S350, respectiv autoturismul Mercedes Benz V250 au fost justificate ca fiind utilizate pentru deplasarea personalului de conducere care, conform situației privind parcul auto, deține fiecare spre utilizare alte autoturisme, iar societatea nu a probat utilizarea efectivă a acestora în scopul operațiunilor sale impozabile/taxabile, motiv pentru care, pentru această perioadă, au fost respinse la deducere integral cheltuielile cu chiria (**B11**) și TVA aferentă (**T8 lei**).

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare începând cu data de 01.07.2012 și până la 31.12.2015, respectiv prevederile art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, 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.*

[...]

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...]

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

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

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

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

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

*5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

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

*Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”*

#### 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.”

coroborat cu dispozițiile normelor metodologice date în aplicare:

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

“49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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, rovinieta, 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 prin care s-a stabilit că:

“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 vigoare, pentru perioada până la 31.12.2015, legiuitorul a statuat că în cazul autoturismelor, 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 legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, acest drept fiind **nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

**Pe linie de TVA** sunt incidente prevederile art. 145 și ale art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, și ale art. 297 din Legea 227/2015, conform căroră:

„art. 145. **Sfera de aplicare a dreptului de deducere:**

(1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile; [...]**

**art. 145<sup>1</sup> 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.

Legea 227/2015

**„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

**a) operațiuni taxabile;**

coroborat cu prevederile Normelelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004, respectiv prin HG 1/2016, care prevăd că:

**“45<sup>1</sup>. (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. (...).**

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.**

**(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.).

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, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei.”*

organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei.

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 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).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 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.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 150 alin. (1) și (2) și ale art. 157 alin. (2) din Legea 571/2003 în vigoare până la 31.12.2015, menținute de prevederile art. 307 alin. (1) și (2) și ale art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

(1) *Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.*

(2) *Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).*

**art. 326 Plata taxei la buget**

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6)."*

Din interpretarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoana impozabilă care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite de art. 297-301 din Codul fiscal.

**Perioada august-decembrie 2015**

În baza contractului de închiriere (Mietvertrag) încheiat în 23.07.2015, societatea a luat în chirie de la ASH GMBH autoturismul Mercedes -Benz S350, înmatriculat cu numărul XXX, la un preț de 2.500 euro/lună pentru o perioadă de 24 luni. Pentru acest autoturism au fost întocmite foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă (cu toate că acestea sunt autovehicule transport persoane și nu marfă), care nu au număr de ordine și nu au semnătura șoferului sau a expeditorului și nu sunt confirmate de destinatar.

În intervalul august-decembrie 2015, conform foilor de parcurs întocmite, șoferul a fost dl RM, care deține funcția de Manager cu timp parțial la SC X SRL, care în acea perioadă nu avea atribuit niciun alt autoturism din parcul auto al societății.

Organele de control sesizează că în perioada august-decembrie 2015 autoturismul Mercedes -Benz S350, înmatriculat cu numărul XXX, nu a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind efectuate deplasări (tur-retur) și în afara orelor de lucru, respectiv în zile de sărbătoare legală sau în zile nelucrătoare atât pentru angajații societății cât și pentru partenerii de afaceri, astfel că în mod legal în urma inspecției s-a limitat la 50% dreptul de deducere pentru cheltuielile cu chiria pentru acest autoturism, înregistrate de petentă în contul 612-„Cheltuieli cu redevențe, locațiile de gestiune și chiriile”, suma totală de B10 lei fiind tratată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate.

În susținerea contestației, petenta afirmă că în vederea justificării utilizării exclusive în scopul activității economice desfășurate a autoturismelor marca Mercedes Benz, cu nr. XXX, a comunicat organelor de control că acesta a fost folosit pentru deplasarea personalului din conducerea societății la sediile colaboratorilor SC X SRL situate în alte orașe (București, Sibiu, Pitești, F, Râmnicu Vâlcea, Târgu Mureș, Drobeta Turnu Severin) dar această susținere



nu este probată cu documente, condiție necesară deoarece din analiza documentelor la dosar s-a constatat că foile de parcurs nu sunt întocmite conform normelor legale și nu pot fi considerate documente justificative pentru îndeplinirea condițiilor de fond ale achizițiilor, în condițiile în care:

- foile de parcurs, așa cum am arătat, nu au înscris scopul deplasării ci doar localitatea în care ar fi fost efectuată deplasarea;

- foile de parcurs nu sunt confirmate de destinatar prin aplicarea ștampilei și semnăturii;

- societatea nu a prezentat ordine de serviciu, deconturi de cheltuieli sau orice alte documente care să confirme efectuarea deplasărilor așa cum sunt înscrise în foile de parcurs și care să probeze că autoturismele au fost utilizate în beneficiul activității economice desfășurate de SC X SRL;

- deplasările înscrise în foile de parcurs ca fiind efectuate în afara orelor de program și în zilele libere legal nu sunt confirmate de pontajele întocmite de petentă.

### **Perioada ianuarie 2016-martie 2018**

În baza contractului de închiriere (Mietvertrag) încheiat în 23.07.2015, societatea a luat în chirie de la ASh GMBH autoturismul Mercedes -Benz S350, înmatriculat cu numărul XXX, la un preț de 2.500 euro/lună pentru o perioadă de 24 luni iar pentru autoturismul Mercedes-Benz V250, înmatriculat cu numărul YYY s-a prezentat contractul de închiriere (Mietvertrag) încheiat în 01.08.2017 cu același partener intracomunitar, prețul chiriei fiind de 2.500 euro/lună iar termenul contractului de 11 luni.

Pentru autoturismul Mercedes -Benz S350, înmatriculat cu numărul XXX și pentru autoturismul Mercedes-Benz V250, înmatriculat cu numărul YYY, au fost întocmite foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă (cu toate că acestea sunt autovehicule transport persoane și nu marfă), care nu au număr de ordine și pe care nu este completată denumirea sau stampila societății X SRL, nu au semnătura șoferului sau a expeditorului și nu sunt confirmate de beneficiar. Totodată, organele de control mai sesizează că:

- în perioada ianuarie 2016- martie 2018, la rubrica „Numele și prenumele șoferului” sunt înscrise numele domnilor IC, FA, ST și TM, angajați ai X SRL în funcția de șofer autocamion de mare tonaj;
- în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de control au solicitat prin Nota explicativă înregistrată la societatea X SRL sub nr. 508/09.10.2018, explicații referitoare la scopul deplasărilor cu autoturismele închiriate, efectuate de către angajații cu funcția de șoferi autocamion de mare tonaj. De asemenea, au fost solicitate statele de plată și pontajele aferente perioadelor cât autoturismele au fost utilizate în zile nelucrătoare. Conform răspunsului formulat de administratorul societății, dl M L, „Autoturismul XXX a fost folosit pentru deplasarea personalului din conducerea societății la sediile colaboratorilor noștri situate în alte orașe (București, Sibiu, Pitești, F, Râmnicu Vâlcea, Târgu Mureș, Drobeta Turnu Severin)”. Același răspuns a fost oferit și pentru autoturismul YYY. În susținerea celor afirmate societatea nu a prezentat niciun document nici pe parcursul inspecției fiscale și nici în procedura de contestare, în condițiile în care foile de parcurs prezentate nu sunt confirmate de către beneficiarii precizați de societate și nu au înscris scopul deplasării;
- Conform foilor de parcurs, autoturismele au fost utilizate și în zile nelucrătoare (sâmbăta, duminica sau de sărbători legale), pe trasee precum X- București, Pitești, Sibiu sau Drobeta Turnu Severin și retur, respectiv în datele: 12.09.2015, 14.11.2015, 08.01.2017, 24.06.2017, 05.08.2017, 01.12.2017, 16.12.2017;
- Referitor la solicitarea statelor de plată și a pontajelor aferente perioadelor în care autoturismele au fost utilizate în zile nelucrătoare (sâmbăta, duminica sau de sărbători legale), pe trasee precum X- București, Pitești, Sibiu sau Drobeta Turnu Severin și retur, administratorul societății menționează următoarele: „În ceea ce privește deplasarea salariaților RM (în data de 12.09.2015 și 14.11.2015), IC (în data de 08.01.2017, 01.12.2017 și 16.12.2017) și TM (în data de 23-24.06.2017 și 05.08.2017), menționez ca aceste deplasări au fost efectuate pentru societatea noastră în afara orelor de lucru ale

salariaților mai sus menționați.” Se reține că societatea nu a prezentat pontaje și state de plată care să dovedească faptul că angajații au lucrat în acele zile. Totodată, faptul că angajații au utilizat autoturismele în afara orelor de lucru, adică în timpul liber, neremunerat, confirmă faptul că vehiculele au fost utilizate în alte scopuri decât în scopul activității economice desfășurate de SC X SRL:

- conform situației privind parcul auto, personalul de conducere din cadrul societății deține spre utilizare și alte autoturisme: dl RM- are alocat autoturismul BMW X5/2016, Ford RF150/2017, Porche Cayenne/2017-2018, iar dl M L- are alocat un autoturism Skoda Octavia. Organele de control sesizează faptul că societatea deține un parc auto considerabil, multe dintre autovehiculele deținute fiind închiriate către societățile VS SRL, MA SRL și OC SRL cu prețuri cuprinse între 800 și 1.500 lei/lună;
- autoturismele au fost utilizate o dată sau de două ori pe lună, cu excepția lunii decembrie 2017, când autoturismul Mercedes-Benz V250, înmatriculat cu numărul YYY, a fost utilizat de patru ori, iar societatea nu a justificat de ce personalul de conducere nu s-a putut deplasa și în aceste ocazii cu celălalt autoturism care i-a fost repartizat;
- în foile de parcurs sunt înscrise doar denumirile generice a localităților unde s-ar fi deplasat autoturismele (ex. Sibiu, Ploiești, București) și nu cuprind scopul și locul deplasării în conformitate cu prevederile pct. 68 alin. (2) de la Titlul VII din HG 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal;
- cu excepția contractelor încheiate și a foilor de parcurs, societatea nu a prezentat alte documente care să ateste fără echivoc că aceste autovehicule au fost utilizate efectiv de către personalul de conducere sau de altcineva din cadrul societății în scopul activității economice, pentru a putea fi considerate cheltuieli deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, petenta afirmă că autoturismele au fost folosite pentru deplasarea personalului din conducerea societății la sediile colaboratorilor SC X SRL situate în alte orașe (București, Sibiu, Pitești, F, Râmnicu Vâlcea, Târgu Mureș, Drobeta Turnu Severin) dar această susținere nu este probată cu documente în condițiile în care foile de parcurs, așa cum am arătat, nu sunt confirmate de destinatar prin aplicarea ștampilei și semnăturii și nici nu au înscris scopul deplasării.

Organul de soluționare reține că existența contractelor încheiate cu societățile la care petenta susține că s-au efectuat deplasările și livrarea de bunuri către acestea nu constituie o dovadă nici a deplasărilor efectuate în anumite zile și în anumite locații de către personalul de conducere cu autovehiculele Mercedes închiriate și nici a persoanelor care au efectuat aceste deplasări, cu excepția șoferilor care sunt înscrși în foile de parcurs. Astfel, referitor la susținerea petentei din Nota explicativă nr. 508/09.10.2018, că autoturismele au fost conduse în perioada 2016- 2018 de către angajați în funcția de șofer autocamion de mare tonaj, dar au fost utilizate pentru deplasarea personalului de conducere, se reține că societatea nu a precizat numele persoanelor care ar fi fost transportate, nu au fost prezentate pontajele care să confirme deplasarea în interes de serviciu în zilele și în intervelele orare necesare parcurgerii km înscrși în foile de parcurs, care depășeau adesea 8 ore, și nu au fost prezentate alte documente din care să reiasă fără echivoc persoana deservită. În plus, se reține că personalul de conducere din cadrul societății deține spre utilizare alte autoturisme.

De altfel, din analiza foilor de parcurs întocmite pentru cele două autoturisme Mercedes, în corelație cu foile de parcurs întocmite pentru autoturismele personalului de conducere, s-a constatat că aceștia au efectuat deplasări concomitent atât cu autoturismul din dotare cât și cu autoturismul închiriat sau cu elicopterul, sau în aceeași zi s-au deplasat în alte localități cu autoturismul din dotare, ceea ce făcea imposibilă deplasarea de sute de kilometri înscrisă în foile de parcurs întocmite pentru autoturismele Mercedes. Pentru exemplificare organele de control precizează următoarele:

- în data de **18.05.2016**, autoturismul XXX s-a deplasat 603 km pe traseul X- București (H)- Pitești (S)- Sibiu (H)- X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. QQQ, aflat în dotarea domnului RM, reiese că acesta s-a deplasat tot pe traseul X-București (H) –

X. Societatea susține că autoturismul XXX a fost utilizat pentru transportul d-lui M L și nu a d-lui RM, dar nu probează cu documente această afirmație în condițiile în care foile de parcurs nu conțin informații privind persoanele transportate;

- în data de **22.11.2016**, autoturismul XXX s-a deplasat pe traseul X- București (H)- X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. ZZZ, aflat în dotarea domnului M L, reiese că acesta s-a deplasat în aceeași zi pe traseul X- Hoghiz (Sânt DN 13)- X- X. Societatea susține că autoturismul XXX a fost utilizat pentru transportul d-lui RM și a d-nei GR, și nu a d-lui M L, dar nu probează cu documente această afirmație în condițiile în care foile de parcurs nu conțin informații privind persoanele transportate;
- în data de **08.01.2017**, autoturismul XXX s-a deplasat pe traseul X- X- Sibiu- X- X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. ZZZ, aflat în dotarea domnului M L, reiese că acesta s-a deplasat în aceeași zi 653 km pe traseul X- Drobeta Turnu Severin- Vâlcea- X. În ceea ce privește această constatare a organelor de control societatea susține că într-adevăr domnul M L s-a deplasat cu autoturismul XXX dar precizează că pentru autoturismul ZZZ nu există foaie de parcurs în data de 08.01.2017, așa cum eronat afirmă echipa de control.

În Referatul cu propuneri de soluționare anexat la dosar, echipa de control confirmă faptul că autoturismul ZZZ a efectuat cursa în speță în data de 08.01.2018 dar sesizează faptul că data de 08.01.2017 este o zi de duminică și nu se justifică deplasarea în interes de serviciu a niciunui angajat;

- în data de **17.11.2017**, autoturismul YYY s-a deplasat pe traseul X- X- Valea Oltului – X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. ZZZ, aflat în dotarea domnului M L, reiese că acesta s-a deplasat în aceeași zi pe traseul X- Sibiu- X. Societatea susține că autoturismul YYY a fost utilizat pentru transportul d-lui RM și a d-nei GR, și nu a d-lui M L, dar nu probează cu documente această afirmație în condițiile în care foile de parcurs nu conțin informații privind persoanele transportate;
- în data de **27.12.2017**, autoturismul YYY s-a deplasat pe traseul X- București (Calea Victoriei)-Zărnești-X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. QQQ, aflat în dotarea domnului RM, reiese că acesta s-a deplasat tot pe traseul X- București- X. În ceea ce privește această constatare a organelor de control societatea susține că într-adevăr domnul RM s-a deplasat cu autoturismul YYY dar pentru autoturismul QQQ nu există foaie de parcurs în data de 27.12.2017 așa cum eronat afirmă echipa de control.

În Referatul cu propuneri de soluționare anexat la dosar, echipa de control confirmă faptul că în mod eronat a înscris că autoturismul QQQ în loc de BBB (înmatriculat ulterior ca QQQ), pentru care a fost întocmită foaie de parcurs pentru perioada 23.12-31.12.2017, acest fapt nemodificând concluzia organelor de control că pe același traseu s-au deplasat două autoturisme aflate în folosința societății, iar în foile de parcurs ale acestora nu este specificat scopul deplasării decât în linii generale „Conform fișei postului”, și nu au fost prezentate ordine de deplasare sau alte documente. De asemenea, societatea nu precizează de ce ar fi fost necesară deplasarea pe același traseu, în aceeași zi, cu două autoturisme diferite;

- în data de **08.03.2018**, autoturismul YYY s-a deplasat pe traseul X- București- X, iar din foaia de parcurs a autovehiculului înmatriculat sub nr. QQQ, aflat în dotarea domnului RM, reiese că acesta s-a deplasat 740 km pe traseul X- Drobeta Turnu Severin- X, iar domnul M L, în intervalul 10-16:38 s-a deplasat cu elicopterul de la X la Mamaia și retur. Societatea susține că autoturismul YYY a fost utilizat pentru transportul d-nei GR- director economic pentru discuții cu partenerul M Com SRL, dar nu probează cu documente această afirmație în condițiile în care foile de parcurs nu conțin informații privind persoanele transportate.

Referitor la susținerea petentei că pentru aceiași operațiune există două situații de fapt prezentate care sunt complet diferite. Organul de soluționare reține că situațiile de fapt prezentate de către organele de control sunt diferite, respectiv:

- în perioada august 2015-decembrie 2015 este vorba de limitarea la **50%** a dreptului de deducere pentru TVA și cheltuielile pentru închirierea unui autoturism care a fost repartizat unei

persoane de conducere, în condițiile în care acestea nu i-a mai fost repartizat alt vehicul iar societatea nu a probat utilizarea exclusivă în scopul activității economice;

- în perioada ianuarie 2016- martie 2018 au fost respinse integral la deducere TVA și cheltuielile pentru închirierea de autoturisme în condițiile în care societatea nu a probat utilizarea acestora pentru desfășurarea activității economice taxabile, iar personalul indicat de petentă ca fiind pasageri sau utilizatori ai celor două autoturisme are alocat și alte autoturisme, pentru acestea din urmă cheltuielile fiind acceptate la deducere integral.

Cât privește invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE în cauza C-277/14/2015 și a dreptului de deducere prevăzut la art. 17 și următoarele din Directiva a VI-a, prin care se statuează că dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate anterior, se reține că 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 cazul C-85/95 John Reisdorf).

În ceea ce privesc condițiile de formă și de fond ce trebuie să fie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, se reține că legiutorul a prevăzut pentru justificarea utilizării autoturismelor în scopul activității economice, obligativitatea întocmirii foilor de parcurs care trebuie să conțină anumite elemente obligatorii, între care și scopul deplasării. Ori în speță societatea nu a prezentat dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, în condițiile în care foile de parcurs nu îndeplinesc cerințele legale iar petenta nu a prezentat alte documente în susținerea afirmațiilor sale, doar prin prezentarea unor documente incomplete neputând fi asigurată exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

Referitor la susținerea petentei că „*în ceea ce privește scopul deplasării, s-a menționat în conținutul foilor de parcurs că deplasarea s-a efectuat conform fișei postului având în vedere obligațiile fiecărui salariat*” reținem că prevederile Normelor de aplicare a Legii 227/2015 aprobate prin HG 1/20016 statuează că societatea are obligația „*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.*” Astfel, se reține ca obligatorie condiția înscrierii în foile de parcurs a scopului deplasării, condiție pe care nu o îndeplinește niciuna dintre foile de parcurs prezentate de societate.

Se mai reține că, independent de sarcinile pe care trebuie să le îndeplinească fiecare salariat în conformitate cu fișa postului, nu se poate trage concluzia că orice deplasare efectuată este în interesul activității economice desfășurate de persoana juridică, acest fapt trebuind a fi probat prin corelarea informațiilor înscrise explicit în foile de parcurs privind scopul și locul deplasării, cu celelalte documente întocmite de societate, respectiv documentul de delegare, deconturi de cheltuieli/diurna acordată, pontajele zilnice, documente de alimentare cu combustibil etc.

În acest sens sunt și considerentele CJUE din Hotărârea dată în Cauza C-159/17 (pct. 35) în care poziția Curții este că „*Situația nu ar fi diferită decât dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite.*” și că „*Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă*”.

Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile și faptul că aceasta deține o factură nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere, societatea trebuind să probeze cu certitudine că cerințele de fond pentru deducerea taxei au fost îndeplinite. Ori din analiza documentelor la dosar se constată că tocmai aceste cerințe de fond nu au fost probate de către petentă.



Având în vedere constatările de mai sus, și faptul că în conformitate cu explicațiile date de petentă, autoturismul Mercedes-Benz S350 în perioada ianuarie 2016- iulie 2017 și autoturismul Mercedes-Benz V250 în perioada august 2017- martie 2018, au fost utilizate pentru deplasarea personalului de conducere din cadrul societății, care, conform situației privind parcul auto, deține fiecare spre utilizare autoturisme, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile cu chiria de la ASH GMBH, înregistrate în cont 612 „Cheltuieli cu redevențe, locațiile de gestiune și chiriile”, în sumă totală de B11 lei, ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fiind incidente prevederile art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 antecitate.

Totodată, având în vedere faptul că pentru deplasările înscrise în foile de parcurs nu s-a probat că au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale SC X SRL, în condițiile în care personalul angajat care, conform precizărilor reprezentantului societății, s-ar fi deplasat cu aceste autoturisme, a avut în perioada 01.01.2016-31.03.2018 alocate și alte autoturisme, se reține că în mod legal organele de control au respins la deducere TVA aferentă închirierii celor două autoturisme de la partenerul intracomunitar.

Se mai reține că, în conformitate cu documentele la dosar, organele de control au acordat drept de deducere integral pentru cheltuielile și TVA aferente celorlalte autoturisme aflate în dotarea persoanelor de conducere, acestea nefăcând obiectul deciziilor contestate.

### **III.1.2. Referitor la TVA suplimentară în sumă de T16 lei și la cheltuielile în sumă de B29 lei, aferente amortizării și transportului unor autoutilitare/ambulanțe și a unor motociclete**

**În fapt**, în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele financiar-contabile cheltuieli cu mijloace de transport intrate în gestiune, respectiv cu amortizarea și transportul următoarelor vehicule:

- Ambulanța VW T5 serie WV2ZZ7H28N060130 (nr. inv.145);
- Ambulanța IVECO DAILY ZCFC3590005486966 (nr. inv.135) achiziționată cu factura 323346/08.01.2016 de la BO- DE132367124, în valoare de B17 lei (amortizată în perioada 01.02.2016-31.01.2018), pentru care s-a dedus TVA prin mecanismul taxării inverse, în sumă de T2 lei. Pentru acest mijloc fix au fost înregistrate cheltuieli de transport pe ruta Germania România în sumă de B4 lei și TVA aferentă T3 lei;
- Salvare MB SPRINTER 515 CDI (nr. inv. 105) ZOII AUKTION/ FEUER UND RETTUNGSDIENST/ 12.12.2015 - valoare totală de B18 lei (amortizată în perioada 01.01.2016-31.12.2017);
- Salvare MERCEDES BENZ 415CDI (nr. inv. 103) UBERGABE-VEREINBARUNG/STADT KONIGSWINTER DER BURGERMEITER/ 10.12.2015 în valoare de B19 lei (amortizată în perioada 01.01.2016 – 31.12.2017);
- motocicleta BMW șasiu 0036677 (nr. inv. 144), motocicleta RALLY KTM (inv.187), motor KTM WIESS VBKGS20HXM3 86828 (nr. inv. 166), motoreta PUCH serie șasiu 1253922 (nr. inv. 107).

Conform explicațiilor formulate în scris de administratorul societății la solicitarea organelor de control: „*Pozițiile cu numerele de inventar 135, 145, 105, 103- respectiv ambulanțele, acestea au fost achiziționate pentru închirierea lor ulterioară. Pentru a putea fi închiriate trebuiau dotate conform normelor în vigoare ale Ministerul Sănătății. S-a încercat această modernizare cu una dintre ele (respectiv 145 - care s-a și vândut ulterior), dar s-a constatat că este prea costisitor pentru firmă și nu s-au mai procedat în același fel și cu următoarele. Celelalte, neîmbunătățite au fost folosite în șantierele noastre pentru depozitarea diferitelor materiale și a sculelor din șantier.*

*Pozițiile cu numerele de inventar 144, 187, 166, 107- sunt motociclete folosite de către inginerii noștri pentru a se deplasa la lucrările contractate și la care accesul cu alte autovehicule nu este posibil datorită terenului abrupt și greu circulabil (de ex: contractul cu Primăria Râșnov - lucrarea Glajarie”.*

Deoarece urmare a verificărilor efectuate organele de control au constatat că aceste mijloace de transport nu au fost utilizate în scopul activității economice, au încadrat la

nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea și transportul ambulanțelor (**B20 lei**), cu amortizarea celor patru motoare (**B5 lei**), respectiv au respins la deducere TVA aferentă achiziției și transportului ambulanței cu nr. inv.135 (**T15 lei**) și TVA aferentă achiziției motocicletelor (**T4 lei**).

Totodată, organele de control au stabilit că, deoarece motocicletele/motoarele achiziționate din Germania în anul 2016, au fost parțial amortizate în perioada verificată și nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, societatea avea obligația ajustării taxei deductibile cu suma de **T5 lei**, în conformitate cu prevederile art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, pe linie de impozit pe profit sunt incidente** prevederile art. 25 alin. (1) și (3) lit. i) și ale art. 28 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„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;*

**art. 28 Amortizarea fiscală**

*(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.*

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”*

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, la determinarea rezultatului fiscal cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice. Legiuitorul limitează deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea și stabilește că un mijloc fix este amortizabil dacă este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

**Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA**, la art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv la art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a statuat că:

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. 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;**

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1);

#### 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. 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;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Totodată, dacă se constată că bunurile sunt alocate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere organele de control stabilesc taxa datorată bugetului de stat.

În speță, în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri, sunt aplicabile și prevederile art. 308 și ale art. 326 alin. (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

##### **„art. 308 Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare**

(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.

##### **art. 326 Plata taxei la buget**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, **în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6).**”

coroborat cu normele date în aplicare aprobate prin HG 1/2016, care dispun că:

„pct. 69 alin. (9) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 326 alin. (2) sau, după caz, la art. 326 alin. (5) din Codul fiscal, procedează astfel:

c) dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (8) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, stabilesc taxa datorată bugetului de stat, care se achită sau, după caz, se compensează, în conformitate cu normele procedurale în vigoare.”

Din interpretarea prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoana impozabilă care efectuează o achiziție intracomunitare de bunuri care este taxabilă, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și dreptul de deducere în limitele și condițiile stabilite de art. 297-301 din Codul fiscal.

Cu privire la ajustarea taxei deductibile pentru bunurile de capital sunt incidente prevederile art. 305 alin. (2) lit. a), (4) lit. a) pct. 1 și alin. (5) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*art. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*

*(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin.*

*(4) lit. a) - d):*

*a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);*

*(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:*

*a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:*

*1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298.*

*(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:*

*a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;*

Din dispozițiile legale mai sus citate rezultă că dreptul de deducere pentru bunurile de capital este supus ajustării în situația în care acestea nu sunt folosite pentru activități care dau drept de deducere integrală.

Analizând documentele existente la dosarul contestației organul de soluționare reține următoarele:

**a)** Cu privire la ambulanțele cu numerele de inventar 135, 105 și 103 societatea susține că au fost achiziționate pentru închirierea lor ulterioară, fapt care nu s-a materializat din cauza costurilor prea mari pentru efectuarea îmbunătățirilor necesare pentru a fi îndeplinite normele în vigoare ale Ministerul Sănătății, și că au fost folosite în șantiere pentru depozitarea diferitelor materiale și a sculelor din șantier.

**b)** Cu privire la motocicletă BMW șasiu 0036677 (nr. inv. 144), motocicletă RALLY KTM (inv.187), motor KTM WIESS VBKGS20HXM3 86828 (nr. inv. 166), motoreta PUCH serie șasiu 1253922 (nr. inv. 107) societatea susține că au fost folosite de către inginerii săi pentru a se deplasa la lucrările contractate și la care accesul cu alte autovehicule nu este posibil din cauza terenului abrupt și greu circulabil (de ex: contractul cu Primăria Râșnov- lucrarea Glajarie).

**c)** În vederea identificării stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art. 65 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, organele de control au efectuat o constatare la fața locului la finalizarea căreia au întocmit Procesul verbal nr.



131/07.08.2018, în care, referitor la ambulanțe/salvări și motociclete se consemnează următoarele:

„a) la locația din X, respectiv în str. Carierei, aparținând societății VS SRL au fost identificate următoarele: [...]

- Salvare Mercedes Benz (nr. Inv. 103), având număr de înmatriculare provizoriu BV046319, care, conform declarației domnului Rozorea Minai, a fost utilizată ocazional pentru depozitare scule pe șantier. În timpul controlului nu s-a putut viziona interiorul acesteia.

- Ambulanța Iveco Daily (nr. inv. 135), neînmatriculată;”

Referitor la SALVAREA MB SPRINTER 515 CDI (inv.105), se precizează că a fost vândută în perioada ulterioară perioadei verificate.

b) la locația din X, respectiv în str. Carierei, aparținând societății VS SRL au fost identificate următoarele:[...]

- O serie de motociclete neînmatriculate, inscripționate cu sigla Vectra Racing și număr de concurs după cum urmează: nr. 80- motocicleta 350CM3 (nr. inv. 220)

- nr. 6 - motocicleta 50CM3 (nr. inv. 221)

- nr. 52 - motocicleta KTM 300 (nr. inv. 246)

- nr. 25 - motocicleta KTM 300 (nr. inv. 240);

- Motocicleta BMW, neînmatriculată (nr. inv. 144);

- Motoreta Puch înmatriculată sub nr. HHH (nr. inv. 107)

Nu au putut fi identificate în cele două locații:

- **Motocicleta Rally KTM (nr. inv. 187)**, care conform declarației d-lui RM, nu este înmatriculată și se află la Bran, unde societatea execută lucrări, fiind utilizată de dl Palade Daniel, angajat ca șofer (conform Revisal);

- **Motor KTM Wiess (nr. inv. 166)**, care conform declarației d-lui RM, este înmatriculată sub nr. FFF și este dată în probe în vederea vânzării.”

d) Ulterior efectuării cercetării la fața locului, pentru a justifica transportul pe șantier a ambulanțelor cu numerele de inventar 135, 103 și 105, societatea a prezentat avize de însoțire a mărfii din analiza cărora organele de control sesizează următoarele inadvertențe:

– toate avizele, deși au data emiterii din perioade de timp diferite, au înscris la datele furnizorului X SRL un atribut fiscal eronat, respectiv 17296959 în loc de 17296459;

– pentru ambulanța cu numărul de inventar 135 a fost emis un prim aviz, cu numărul 2016001 din data de **03.01.2016**, **dată anterioară achiziției acesteia**, înscrisă în factura 323346 din 08.01.2016, precum și a datei transportului acesteia din Germania, astfel cum rezultă din factura de transport nr. 0056671 din **15.02.2016**, emisă de VL SRL. Avizul este semnat de domnul DA, care, conform Revisal a fost angajat la X SRL ca șef secție doar de la data de 04.04.2016;

– pentru salvarea cu numărul de inventar 103 a fost emis un prim aviz către șantierul din Glajerie, cu numărul 2015001 din data de **01.12.2015**, **dată anterioară achiziției acesteia**, înscrisă în documentul de licitație Ubergabe- Vereinbarung/Stadt Konigswinter der Burgermeister din **10.12.2015**. Pe aviz este înscris numele d-lui GS, care, conform Revisal, este angajat al societății verificate doar de la data de 18.12.2015;

– ambulanța cu numărul de inventar 135 ar fi fost transportată la Cheile Grădiștei (Aviz nr. 2016008/ 31.04.2016) exact la data încheierii contractului pentru lucrări de asfaltare cu Cheile Grădiștei SRL (Contract nr. 21/31.04.2016), iar de acolo ar fi fost transportată în Bran Sohodol (Aviz 2016016/27.10.2016) exact la data încheierii contractului cu UAT Bran, pentru refacerea drumului comunal din satul Sohodol (Contract 69/27.10.2016). Acest aviz este semnat de domnul FA, acesta fiind, conform Revisal, angajat la X SRL doar de la data de 04.07.2018;

– Avizul nr. 2017009 din data de 19.05.2017, cu care ar fi fost transportată ambulanța cu numărul de inventar 135 este semnat de domnul PA, care, conform Revisal, este angajat al X SRL doar de la data de 15.06.2018;

– Avizul nr. 2017014 din data de 02.10.2017, cu care ar fi fost transportată ambulanța cu numărul de inventar 135 este semnat de domnul BG, care, conform Revisal, nu este angajat al X SRL.

e) Ulterior efectuării cercetării la fața locului, pentru a justifica transportul pe șantier a motocicletelor neînmatriculate societatea a prezentat avize de însoțire a mărfii din analiza cărora organele de control sesizează următoarele inadvertențe:

- toate avizele, deși au data emiterii din perioade de timp diferite, au înscris la datele furnizorului X SRL un atribut fiscal eronat, respectiv 17296959 în loc de 17296459;
- Motoreta Puch înmatriculată sub nr. HHH (nr. inv. 107) ar fi fost transportată pe șantier în data de 13.05.2017 cu Avizul 2017007, cu mijlocul de transport XX18RSA și Motocicleta BMW, neînmatriculată (nr. inv. 144) ar fi fost transportată în data de 12.05.2017 cu Avizul 2017006, de asemenea cu mijlocul de transport XX18RSA. De asemenea, Motorul KTM Wiess (nr. inv. 166) ar fi fost transportat în data de 15.05.2017, cu Avizul nr. 2017008 și în data de 01.08.2017, cu Avizul 2017011 cu mijlocul de transport XX18RSA. Referitor la mijlocul de transport XX18RSA organele de control precizează că a fost avariat (daună totală) și nu a mai circulat cepând cu luna mai 2017, astfel cum a consemnat în foaia de parcurs dl RD, șef departament transport, constatându-se că acest mijloc de transport nu ar fi putut transporta motocicletele la locul indicat pe avize.

Prin e-mail-ul din data de 03.10.2018, doamna GR, angajat ca economist al societății X SRL, precizează referitor la avizele indicate în luna mai 2017, că accidentul a avut loc la sfârșitul lunii mai, dar nu a prezentat niciu document din care să reiasă data exactă când a avut loc evenimentul rutier. În ceea ce privesc avizele în care este menționat ca mijloc de transport XX18RSA, întocmite după data producerii accidentului, aceasta precizează că în fapt mijlocul de transport care a fost utilizat este XX19RSA. Cu toate acestea la dosar se regăsește o foaie de parcurs pentru auto XX18RSA pe care este înscris de mână „**din data de 01.05.2017 autoutilitara a avut accident daună totală**”, afirmația d-nei G fiind contrazisă.

Referitor la mijlocul de transport XX19RSA echipa de control menționează că este o autoutilitară Mercedes Benz Sprinter (WDB9066331S599026) care a fost închiriată în perioada 2016– 2018 societății VS SRL conform Contractului nr. 05/29.01.2016, respectiv nr. 43/31.01.2017 și nr. 65/28.02.2018 și a situațiilor de plată întocmite lunar. Se mai precizează că avizele de însoțire menționate mai sus, pe care este înscris mijlocul de transport XX18RSA, au fost prezentate echipei de inspecție fiscală cu mențiunea “Conform cu originalul” și semnătura administratorului.

- Avizul nr. 2017003 din data de 01.03.2017, cu care ar fi fost transportată MOTOCICLETA BMW SASIU 0036677 (nr. inv. 144) și Avizul 2017001/16.01.2017, precum și Avizul nr. 2017015/09.10.2017 cu care ar fi fost transportată Motocicleta Rally KTM (nr. inv. 187), sunt semnate de domnul BG, care nu este angajat al X SRL, conform Revisal.
- Avizul nr. 2016001.1 din data de 08.04.2016, cu care ar fi fost transportată MOTOCICLETA BMW SASIU 0036677 (nr. inv. 144) este semnat de domnul L Andrei, care nu este angajat al X SRL, conform Revisal. Se menționează că avizul nr. 2016001 a fost emis în data de 03.01.2016, în luna aprilie 2016 fiind emise avize cu numerele 2016007 și 2016008.
- Motocicleta Rally KTM (nr. inv. 187) ar fi fost transportată la Bran Sohodol cu Avizul nr. 2016014 din data de 24.10.2016 anterior încheierii contractului UAT Bran, pentru refacerea drumului comunal din satul Sohodol (Contract 69/27.10.2016). Se menționează că acest aviz este semnat de domnul FA, deși acesta este angajat al X SRL doar de la data de 04.07.2018, conform Revisal.

e) Prin Notificarea formulată în scris de echipa de control, înregistrată la agentul economic sub nr. 202/10.05.2018, s-a solicitat reprezentantului societății să precizeze, pentru motocicletele referitor la care s-a specificat că sunt utilizate de ingineri pentru a se deplasa la lucrări, numele exacte ale persoanelor, dacă dețin carnet conducere specific categoriei, alte documente, dar în răspunsul transmis se precizează că „*nu era necesar ca persoanele care le-au folosit să dețină carnet de conducere specific întrucât acestea nu au fost folosite pe drumurile publice ci numai în cadrul șantierelor de lucru*”.

Se mai reține că, deși conform declarației administratorului societății, ambulanțele/salvările au fost achiziționate cu scopul de a fi închiriate după dotarea acestora conform normelor în vigoare ale Ministerul Sănătății, societatea a efectuat astfel de îmbunătățiri doar pentru o

ambulanță, cu numărul de inventar 145 (care nu face obiectul deficiențelor constatate de către organele de control) și cu toate acestea amortizarea pentru ambulantele cu nr. de inventar 135, 103 și 105 a început cu luna următoare celei în care acestea au fost achiziționate, fără a se prezenta procese verbale de punere în funcțiune și fără a fi înmatriculate pentru a putea circula pe drumurile publice. Totodată, conform Avizelor prezentate de petentă, pentru salvarea cu numărul de inventar 103 a fost emis un prim aviz către șantierul din Glajerie, în data de 01.12.2015, iar pentru ambulanta cu numărul de inventar 135 a fost emis un prim aviz, cu numărul 2016001 din data de 03.01.2016, date care sunt anterioare achiziției, respectiv transportului în România a mijloacelor de transport, fapt care vine în contradicție cu scopul declarat al petentei de a moderniza aceste mijloace de transport și de a le închiria. Pe lângă aceasta, se mai constată că acestea nu puteau fi fizic transportate pe șantier înainte de a fi achiziționate.

**În contestația formulată societatea nu aduce lămuriri cu privire la situațiile în care avizele prezentate pentru transportul pe șantier au date anterioare datei achiziției utilitatelor, respectiv anterioare datei transportului din Germania în România (în cazul ambulanței cu numărul de inventar 135) și nici cu privire la motivul pentru care acestea ar fi fost transportate imediat pe șantier, fapt care contrazice scopul declarat de societate pentru efectuarea acestor achiziții.**

Referitor la constatările echipei de control că persoanele care au semnat avizele de însoțire a mărfii cu care ar fi fost transportate ambulantele și motocicletele pe șantier nu erau angajate la societatea verificată, petenta susține că acestea erau angajate la partenerul VS SRL și că în baza Contractului nr. 45A/30.09.2016 VS SRL a prestat pentru societatea verificată „servicii de inginerie și coordonare lucrări construcții CFDP și manoperă lucrări speciale construcții” în acest sens semnând și avizele de însoțire a mărfii la care s-a făcut referire.

Din consultarea documentelor prezentate de societate în susținere, respectiv Contractul nr. 45A/30.09.2016, însoțit de Anexa1, se reține că la punctul 5. „Responsabilitățile beneficiarului”, este prevăzut că :

„5.1. Beneficiarul are obligația de a pune la dispoziția prestatorului orice facilități sau informații pe care acesta le-a cerut și pe care le consideră necesare pentru îndeplinirea contractului;  
5.2. Beneficiarul are obligația de plată a sumelor rezultate din prezentul contract la scadență.  
5.3. Beneficiarul va asigura toate materialele necesare executării lucrărilor ce fac obiectul contractului.”

Se constată că SC X SRL nu s-a angajat prin acest contract să asigure pe șantier baracamente pentru depozitarea materialelor și a sculelor antreprenorului. De altfel, având în vedere specificul lucrărilor efectuate, pe bună dreptate organele de control se întrebă ce materiale ar fi putut fi depozitate în ambulante (betoane asfaltice, borduri bazalt, pavele și rigole, dale granit), iar în privința sculelor, se reține că în contract nu este menționat că lucrările vor fi efectuate cu sculele sau utilajele beneficiarului.

În plus, se constată că acest contract a fost semnat în data de 30.09.2016, astfel încât acesta nu poate constitui o justificare pentru avizele care ar fi fost semnate de angajați ai VS SRL emise în perioada 03.01.2016 – 30.09.2016.

De asemenea, contractul nu poate fi evocat pentru a justifica utilizarea motocicletei BMW SASIU 0036677 (nr. inv. 144) în perioada martie- septembrie 2016 de către domnul FA, care semnează Rapoartele pe schimb aferente acestei perioade (semnatura identică cu cea de pe Avizul nr. 2016014 din data de 24.10.2016), în condițiile în care domnul FA este angajat al societății X SRL în funcția de inginer căi ferate, drumuri și poduri, doar începând cu 04.07.2018, acesta fiind anterior angajat la VS SRL (în perioada 02.06.2015-07.12.2018).

De altfel, faptul că societatea are contract încheiat cu VS SRL nu justifică de ce salariații partenerului ar fi dispus transportul unor bunuri ale petentului și ar fi întocmit Avize în numele acestuia în condițiile în care SC X SRL avea propriul angajat cu funcția de șef adjunct sector transporturi și nu a fost prezentat niciun document care să acorde astfel de atribuții angajaților VS SRL.

Mai mult decât atât, organele de control au constatat că în data de 31.05.2017 societatea a predat în custodie către VS SRL mai multe mijloace fixe, printre care și ambulantele și

motocicletele, în baza Procesului verbal de custodie nr. 120/31.05.2017 și a anexei la acesta. La punctul 1 din acest proces verbal este prevăzut că *“Durata contractului este de 24 luni, la sfârșitul căreia bunurile vor fi ridicate de către deponent.”*. După cum rezultă din documentul prezentat, mijloacele fixe enumerate în anexa la procesul verbal au fost predate spre păstrare către VS SRL la data de **31.05.2017**, pentru un termen de un an, respectiv până la 31.05.2018, când vor fi ridicate de către deponent, acesta având, conform punctului 3, obligația ca în această perioadă să asigure păstrarea și paza echipamentelor, să se îngrijească de conservarea bunurilor și să nu le înstrăineze.

Având în vedere Procesul verbal de custodie nr. 120/31.05.2017, în care se specifică faptul că bunurile au fost predate spre păstrare către VS SRL la data de **31.05.2017**, în condițiile în care nu au fost prezentate documente de ieșire de sub custodie, se reține că:

- ambulanța având numărul de inventar 135 nu putea fi în intervalul 19.05.2017-16.08.2017 la sediul Insigna, astfel cum este înscris în avizul 2017009/19.05.2017 și nr. 2017013/16.08.2017, apoi la Bran în intervalul 02.10.2017– 15.12.2017, astfel cum este înscris în avizele nr. 2017014/02.10.2017 și nr. 2017019/15.10.2017. De asemenea, nici ambulanța cu nr. inventar 103 nu putea fi în intervalul 01.12.2015 (data anterioara achizitiei) și 10.10.2017 pe șantierul din Glejerie, astfel cum este înscris în avizele nr. 2015001/01.12.2015 și nr. 2017016/10.10.2016 și nici ambulanța cu nr. inventar 105 nu putea fi în intervalul 20.01.2016 și 06.12.2017 pe șantierul din Glejerie, astfel cum este înscris în avizele nr. 2016002/20.01.2016 și nr. 2017018/06.12.2017;

- motocicletă având numărul de inventar 187 nu putea fi în intervalul 09.10.2017-10.11.2017 la Bran, astfel este înscris în avizul nr. 2017015/09.10.2017 și nr. 2017017/10.11.2017. De asemenea, nici motorul KTM cu nr. inventar 166 nu putea fi începând cu data de 01.08.2017 pe șantierul din Glejerie, astfel cum rezultă din avizul nr. 2017011/01.08.2017; acestea fiind deja plasate în custodie la VS SRL.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod corect organele de control au constatat că avizele de însoțire a mărfii nu pot fi considerate documente justificative pentru a se considera că ambulanțele/salvările au fost utilizate în scopul activității economice a societății.

Date fiind cele mai sus prezentate, în soluționarea contestației nu poate fi reținută afirmația petentei că activele analizate în speță au fost utilizate în scopul activității desfășurate și în scopul operațiunilor taxabile, documentele și motivațiile prezentate în susținere neconfirmând acest fapt.

Astfel, se constată ca pertinentă concluzia organelor de control că pentru AMBULANTA IVECO DAILY ZCFC3590005486966 (nr. inv.135), SALVARE MB SPRINTER 515 CDI (nr. inv.105), SALVARE MERCEDES BENZ 415CDI (nr. inv.103) nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art.28 „Amortizarea fiscală” alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a putea fi încadrate în categoria mijloacelor fixe, respectiv acestea nu au fost închiriate terților, nu au fost utilizate „în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii” și nu s-a demonstrat că au fost utilizate în scopuri administrative, acestea nefiind dotate corespunzător nici pentru depozitare, nici pentru închiriere și nici înmatriculate.

În contestație, petenta precizează că echipei de control i-au fost prezentate Rapoartele de lucru care cuprind cantitatea de combustibil utilizat de motociclete în activitatea de producție iar inspectorii au acceptat la deductibilitate TVA aferentă combustibilului dar au aplicat un tratament fiscal diferit pentru taxa pe valoare adăugată aferentă achiziției vehiculelor cu nr. de inventar 144 și 107, care a fost respinsă la deducere și au ajustat TVA aferentă achiziției motocicletelor cu nr. de inventar 166 și 187.

Referitor la această susținere a petentei inspectorii fiscali menționează că prin notele explicative și notificările adresate agentului economic în timpul desfășurării inspecției fiscale, au fost solicitate reprezentantului societății situația cheltuielilor efectuate cu combustibilul și alte cheltuieli aferente funcționării, atât pentru motociclete cât și pentru celelalte mijloace fixe, dar acestea nu au fost prezentate, iar în Rapoartele de lucru era înscrisă doar cantitatea de



combustibil, nu și valoarea acestuia, fapt care nu a permis organelor de control să stabilească influența fiscală a acestor consumuri.

Drept urmare, se reține că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea celor trei mijloace de transport în sumă totală de B3 lei și cheltuielile cu transportul din Germania în România a ambulanței IVECO DAILY ZCFC3590005486966 (nr. inv.135) în sumă de B4 lei, precum și TVA aferentă achiziției și transportului ambulanței cu nr. inv.135 (T15 lei), motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

Referitor la cheltuielile de transport se reține că în conformitate cu prevederile Ordinului 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*„6. cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.*

*În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.*

*În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.*

*Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată;”*

astfel că societatea în mod eronat a înregistrat pe cheltuieli deductibile valoarea transportului aferent mijloacelor de transport analizate în speță, aceasta trebuind să evidențieze în documentele financiar contabile activul la cost de achiziție, cost care include și valoarea transportului și a altor cheltuieli conexe care pot fi direct atribuibile achiziției bunului respectiv.

Totodată, se reține că argumentele și documentele prezentate de petentă (Contractul nr. 45A/30.09.2016, Avize de însoțire a mărfii și Rapoarte de schimb) nu probează susținerea reprezentantului societății că vehiculele cu numerele de inventar 144, 187, 166, 107 sunt motociclete folosite de către inginerii X SRL pentru a se deplasa la lucrările contractate și la care accesul cu alte autovehicule nu este posibil din cauza terenului abrupt și greu circulabil (de ex: contractul cu Primaria Râșnov – lucrarea Glajarie).

Organul de soluționare reține că societatea se contrazice în afirmații susținând pe de o parte că ambulanțele au fost transportate pe șantierul din **Glejerie** și mai apoi, când explică utilizarea motocicletelor, că au fost folosite de către inginerii săi pentru a se deplasa la lucrările contractate și la care accesul cu alte autovehicule nu este posibil din cauza terenului abrupt și greu circulabil (de ex: contractul cu Primăria Râșnov - lucrarea **Glajarie**).

Astfel, se constată ca pertinentă concluzia organelor de control că pentru MOTOCICLETA BMW SASIU 0036677 (inv. 144) – neînmatriculată în perioada verificată, MOTOCICLETA RALLY KTM (inv. 187)- neînmatriculată în perioada verificată, MOTOR KTM WIESS VBKGS20HXM386828 (inv. 166), MOTORETA PUCH SERIE SASIU 1253922 (inv .107) nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 28 „Amortizarea fiscală” alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a putea fi încadrate în categoria mijloacelor fixe, respectiv societatea nu a probat că are personal angajat care posedă carnet de conducere categoria A pentru a putea conduce aceste motociclete, nu au fost utilizate „în producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii” sau închiriate, parte din ele nefiind înmatriculate, și nu s-a demonstrat că au fost utilizate în scopul activităților sale taxabile.

Drept urmare, se reține că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile cu amortizarea celor patru motociclete/motorete în sumă totală de B5 lei și TVA în sumă de T4 lei aferentă achiziției motocicletelor cu nr. de inventar 144 și 107, amortizate integral. Totodată, având în vedere faptul că motocicletele/motoarele achiziționate din Germania în anul 2016 (nr. inv. 187 și 166), pentru care s-a aplicat taxarea inversă, au fost parțial amortizate în

perioada verificată și nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, societatea avea obligația ajustării taxei deductibile în valoare totală de T5 lei, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

### **III.1.3. Referitor la TVA suplimentară în sumă de T6 lei și la cheltuielile în sumă de B30 lei**

**În fapt**, în luna august 2015, SC X SRL a achiziționat de la SC MA SRL o aeronavă tip elicopter EC 135P2, în baza facturii nr. 731/17.08.2015 în valoare totală de B12 lei (din baza B13 lei și TVA în suma de T12 lei, s-a scăzut avansul în suma B14 lei, respectiv baza în suma de B15,48 și TVA în sumă de T13,52 lei).

Aeronava a fost înregistrată în contabilitatea SC X SRL în contul 2133 „Mijloace de transport” în baza procesului verbal de recepție din 27.08.2015, precum și în Registrul mijloacelor fixe, (nr. inventar 73) cu valoarea de B21 lei. La procesul verbal de recepție este atașat un memoriul tehnic semnat de dl DC, director tehnic la SC MA SRL, în care se stipulează că anul de fabricație este 02.2006, total ore zbor 1.070 și de asemenea se recomandă o perioadă de amortizarea de 36 de luni. Aeronava a fost dată în folosință în 01.09.2015, perioada de amortizare fiind stabilită pentru 36 luni cu o valoare de amortizare lunară în suma de B22 lei. Până la data 31.03.2018, conform Balanței mijloacelor fixe, în contul 6811 au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea aeronavei în sumă totală de B23 lei.

În septembrie 2015, elicopterul W a fost închiriat către SC MASRL în baza contractului de închiriere f.n./01.09.2015 în care se stipulează că SC X SRL, în calitate de locator, a închiriat elicopterul tip EC132P2 cu număr de înmatriculare W, către SC MA SRL, în calitate de locatar, (de la care l-a achiziționat în luna august 2015), durata contractului fiind de 3 ani cu începere de la data de 01.09.2015. Tariful de închiriere este de „100 euro+TVA/oră în funcție de numărul de ore de zbor.” În contract se mai prevede ca locatorul asigură „pe cheltuiala proprie reparațiile curente și de întreținere a aeronavei închiriate” și de asemenea că „locatarul poate subînchiria aeronava pentru alți clienți” dar nu se prevede niciun tarif pentru aceasta operațiune (diferențiat fata de cel de închiriere către operator) și nici nu se precizează dacă pentru închiriere, SC X SRL va factura către SC MA SRL cota parte din veniturile obținute de aceasta, în condițiile în care toate cheltuielile aferente elicopterului sunt în sarcina SC X SRL.

Deoarece s-a constatat că Memoriul tehnic nu a fost întocmit de un expert tehnic independent, în urma inspecției organele de control au stabilit ca deductibile fiscal cheltuieli cu amortizarea lunară pentru acest mijloc de transport la nivelul sumei de B25,38 lei, considerând că perioada de amortizare este de 4 ani. Drept urmare, s-au determinat **cheltuieli nedeductibile** fiscal în sumă de B26 lei/lună, respectiv **B9 lei** pentru întreaga perioadă verificată.

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de control au mai constatat că, în fapt, în perioada 01.09.2015-31.03.2018, aeronava tip elicopter W a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul obținerii de venituri sau în scopul activității economice, în condițiile în care SC X SRL a suportat toate cheltuielile cu întreținerea și exploatarea elicopterului W, în sumă totală de B7 lei, reprezentând mentenanța, transport (zboruri), hangarare, operare, asigurare și alte cheltuieli cu autorizații și taxe, refacturate de SC MA SRL.

Totodată, singurele venituri obținute de SC X SRL în perioada 01.09.2015-31.08.2018, din exploatarea aeronavei W, sunt în sumă totală de B8,54 lei, rezultate din închirierea acesteia către SC MA SRL, organele de control precizând că, în fapt, închirierea aeronavei nu a fost o operațiune efectuată în scopul obținerii de venituri sau destinată să producă avantaje economice, ci a fost impusă de faptul că societatea MA SRL deține certificatul de operator aerian, în timp ce proprietarul acesteia, SC X SRL nu deține licența pentru a putea opera aeronava. De altfel, aeronava a mai fost închiriată fără a se obține venituri, respectiv către SC RAS SRL din Tuzla, cu contract de închiriere elicopter nr. 3292/09.10.2015, pentru pregătire practică în zbor a cursanților desemnați de ATO (Organizația de pregătire aprobată).

Urmare a controlului, s-a constatat că societatea verificată a înregistrat doar parțial venituri din închirierea elicopterului de către operatorul SC MA SRL, către alte persoane juridice (altele decât proprietarul elicopterului), în condițiile în care suportă toate cheltuielile de întreținere și

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

exploatare pentru acesta. Minutele de zbor aferente închirierii către terți sunt în quantum total de 4.163, dar SC X SRL a emis facturi și a înregistrat venituri doar pentru 2.779 minute.

Având în vedere veniturile obținute de societatea verificată din închirierea elicopterului W, faptul că din total ore zbor un procent de 79,47% (respectiv 90,52% din cele 17.428 minute zbor făcute în favoarea SC X SRL) sunt fie efectuate în favoarea terților fără ca societatea verificată să obțină venituri din exploatarea lui, fie au fost justificate cu documente care nu sunt confirmate sau prezintă inadvertențe, iar pentru restul din orele de zbor societatea verificată nu a probat fără echivoc că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri/activității economice a societății, din totalul cheltuielilor în sumă de B7,29 lei înregistrate de SC X SRL, aferent aeronavei, organele de inspecție fiscală au alocat cheltuieli deductibile la nivelul veniturilor obținute din închirierea elicopterului, respectiv la nivelul sumei de B8,54 lei.

Diferența în sumă de **B6 lei** (B7,29 lei- B8,54 lei) a fost încadrată la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, deoarece nu concurează la realizarea de venituri, respectiv cheltuielile nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice a SC X SRL.

Totodată, organele de control au concluzionat că societatea avea obligația să colecteze TVA în sumă de **T6 lei** (T10 lei TVA dedusă aferent aeronavei- T11 lei TVA colectată aferentă închirierii aeronavei) întrucât, în fapt, aeronava a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

**În drept**, în ceea ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea aeronavei W, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) și (2) lit. h) 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 căroră:

#### 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.*

[...]

*(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

*h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a **personalului angajat**;*”

#### 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. Legiuitorul a prevăzut că sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat.

**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. 145<sup>1</sup>;

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.

În ceea ce privește incidența fiscală a prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a) și b), din Legea nr. 571/2003 și a art. 270 alin. (4) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015, art. 271 alin (4) lit.a) și b) din Legea nr. 227/2015, petenta susține că este eronată întrucât echipamentul de zbor a fost închiriat societății MA SRL în baza contractului de închiriere nr. F.N./01.09.2018, nefiind astfel utilizată de către societatea verificată în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi pus la dispoziția altor persoane în mod gratuit.

Ori din analiza situației de fapt fiscale se rețin alte concluzii, respectiv că societatea a dedus cheltuieli cu ore de zbor prestate de SC MA SRL dar 90,52% din total ore de zbor efectuate cu aeronava W, prestate de SC MA SRL pentru SC X SRL, au fost în fapt prestații în interesul propriu al altor persoane și nu în scopurile economice sau administrative ale SC X SRL, în condițiile în care societatea verificată suportă toate cheltuielile cu întreținerea și funcționarea echipamentului de zbor precum și contravaloarea orelor de operare prestate de SC MA SRL.

În speță, se reține că aeronava a fost utilizată preponderent în interesul propriu al altor persoane fizice sau juridice, respectiv că societatea verificată nu a probat fără echivoc că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/pentru desfășurarea activității economice a societății, fapt care

Societatea contestă incidența prevederilor art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 271 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal deoarece acestea exclud din analiză „*bunurile de capital*”, categorie unde se încadrează și elicopterul. În cauză, se reține că invocarea acestor prevederi legale de către organele de control nu a vizat bunul de capital-elicopterul, ci celelalte bunuri **altele decât bunuri de capital**, respectiv piese de schimb, combustibil, ulei etc., pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere dar care au fost utilizate pentru zborurile efectuate în interesul propriu al altor persoane fizice sau juridice, respectiv pentru care societatea verificată nu a probat fără echivoc că au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că aferent exploatării aeronavei W, societatea a achiziționat atât bunuri-combustibil, piese de schimb etc. cât și servicii-servicii de hangare, operare, etc. , pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în momentul achiziției, astfel că, în condițiile în care a utilizat aeronava și pentru a fi pusă în mod gratuit la dispoziția altor persoane, aceasta a efectuat o operațiune asimilată unei livrări cu plată, respectiv prestării de servicii cu plată, în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, referitor la susținerea petentei că „*dat fiind faptul că societatea noastră nu a colectat TVA la nivelul TVA-ului dedus, pentru diferența rezultată s-a stabilit TVA colectat suplimentar*” este eronată, în fapt, organele de inspecție fiscală colectând TVA suplimentară aferentă achiziției, întreținerii și exploatării aeronavei, nu pentru că nu a fost colectată TVA la nivelul TVA dedusă, ci pentru că aeronava W a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul operațiunilor taxabile ale societății iar petenta a dedus TVA aferentă cheltuielilor generate de operarea mijlocului de transport.

Totodată, se reține că, potrivit legislației fiscale privind TVA, operațiunile asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată se cuprind în sfera de aplicare a TVA, persoana impozabilă având obligația să colecteze TVA, modul de constituire al bazei de impozitare pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri/ prestărilor de servicii efectuate în interiorul țării, în speță pentru operațiunile prevăzute la art.128 alin. (4) și la art. 129 alin.(4) din Codul fiscal, fiind prevăzut la art. 137 alin. (1) lit. c) și d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv la art. 286 alin. (1) lit. c) și d) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, care prevede 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. 130<sup>1</sup> 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.”

Legea 227/2015

**„art. 286 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. 270 alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la art. 270 alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la art. 273 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 sau bunuri de natură alimentară, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin normele metodologice;

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.”

Din analiza informațiilor din documentele la dosar, organul de soluționare constată următoarele:

În vederea verificării tranzacțiilor efectuate de societatea MA SRL cu X SRL și pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au efectuat un control inopinat la SC MA SRL, la finalizarea căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. 141/11.09.2018. Referitor la persoanele care pilotează aeronava W, în acest Proces verbal se precizează următoarele:

- aeronava aparținând X SRL (W) a fost pilotată în special de dl M Vasile și ocazional de dl A Mihai, piloți aeronave, angajați ai societății MA SRL, astfel cum rezultă din programul Revisal;
- o parte din orele de zbor facturate de către SC MA SRL către SC X SRL, au fost efectuate de dl BM sau în favoarea sa, acesta neavând calitatea de angajat al societății MA SRL, astfel cum rezultă din programul Revisal;
- zborurile efectuate de dl BM cu aeronava W, sunt de tipul „SF” (zbor școală) și „GAF” (zboruri de aviație generală, termen general pentru zboruri private) respectiv „GA” (zboruri de aviație generală, termen general pentru zboruri private), astfel cum rezultă din foile de zbor (Flight & Technical Log), atașate la facturile emise de SC MA SRL către SC X SRL;
- conform celor declarate de dl RM, administrator al SC MA SRL, dl BM a efectuat aceste zboruri cu aeronava W, proprietate a SC X SRL, în baza Contractului de agent nr. 1/15.09.2015, încheiat cu aceasta din urmă. De asemenea se menționează că dl B efectuează zboruri cu alte persoane atunci când nu sunt disponibili alți piloți angajați ai SC MA SRL, acesta nefiind remunerat pentru zborurile efectuate.

Referitor la indicativele tipului de zbor, în temeiul dispozițiilor art. 68-69 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în timpul inspecției fiscale efectuate la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au solicitat Autorității Aeronautice Civile Române, prin adresa nr. 1544/31.08.2018, explicații cu privire la semnificația abrevierilor “SPV” și “GAF”, utilizate pe foile de zbor ale unui elicopter la rubrica “Tip zbor”, ce presupun aceste tipuri de zbor și calificarea pilotului. De asemenea, s-a solicitat să se precizeze dacă o societate care are ca obiect de activitate “Transporturi aeriene de pasageri”,

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

care deține certificat de operator și operează un aparat de zbor (elicopter) închiriat, are dreptul să utilizeze un pilot cu licența „PPL” de pilot particular, care nu este angajat și nu este remunerat, pentru a efectua zboruri (indicativ „GAF”) având pasageri la bord.

Din răspunsul transmis de Autoritatea Aeronautică Civilă Română prin adresa nr. 23718/31.08.2018, înregistrată la organul fiscal sub nr. 1630/17.09.2018, au rezultat următoarele:

1. Abrevierile „SPV” și „GAF” nu se regăsesc în legislația aeronautică civilă în vigoare. Totuși operatorii aerieni civili deținători de Certificat de Operator Aerian au posibilitatea de a-și defini în Manualul de Operațiuni termeni specifici pentru a fi utilizați în activitățile desfășurate.

2. În baza legislației aeronautice aplicabile:

a) „transport aerian comercial” înseamnă operarea unei aeronave pentru transportul de pasageri, mărfuri sau poștă contra unei remunerații sau a altor contraprestații (în conformitate cu prevederile Regulamentului (UE) 2018/1139 al Parlamentului european și al Consiliului din 4 iulie 2018);

b) privilegiile titularului unei licențe de pilot particular pentru elicoptere PPL(H) îi conferă acestuia dreptul de a acționa neremunerat ca pilot comandant (PIC) sau copilot pe elicoptere utilizate în operațiuni necomerciale, în conformitate cu prevederile FCL.2015.H PPL (H) ale Regulamentului (EU) 1178/2012 amendat și modificat.

De asemenea, conform Regulamentului (CE) nr. 216/2008 al Parlamentului European și al Consiliului, art.3 „Definiții” (i), stipulează: *„operare comercială înseamnă orice operare a unei aeronave, contra cost sau în schimbul altor valori, la dispoziția publicului, care face obiectul unui contract între un operator și un client, acesta din urmă neexercitând niciun control asupra operatorului.”*

Pentru clarificarea situației de fapt fiscale, organele de control au efectuat un control inopinat la SC MA SRL, la finalizarea căruia au întocmit Procesul verbal nr. 141/11.09.2018, în care se menționează ca s-a solicitat prin Nota explicativă adresată administratorului SC MA SRL, să explice semnificația abrevierilor pentru tip zbor, din foile de zbor, acesta precizând că:

- SPV= zbor de supraveghere aeriană: zbor comercial efectuat în scopul supravegherii lucrărilor de infrastructură, suprafețe de dezvoltare imobiliară, zonei de interes a activității, controlul activităților de poluare și protecția mediului, etc.

- GAF= zboruri de aviație generală: termen general pentru zboruri private;

- GA= aviație generală: este varianta scurtă a „GAF”.

Referitor la cantitatea de combustibil refacurată de către SC MA SRL urmare a controlului inopinat efectuat la această societate, organele de control au constatat că SC MA SRL a facturat către SC X SRL combustibil în cantități mai mari decât consumul mediu CF Cert Eurocopter, rezultând pe perioada 01.09.2015- 31.03.2018, o diferență facturată în plus în sumă de B24 lei.

Astfel, în Procesul verbal nr. 141/11.09.2018 inspectorii fiscali precizează că din analiza prin sondaj a centralizatoarelor foilor de zbor lunare, emise de SC MA SRL către SC X SRL, au constatat că în anumite perioade există diferențe semnificative între totalul combustibilului consumat, calculat funcție de consumul mediu (conform cf cert eurocopter de 196,5kg/h) și de orele de zbor efectuate și totalul înscris la coloana „combustibil cursă”, din care se exemplifică:

- în centralizatorul aferent lunii iunie 2016, care a stat la baza facturii nr. 2016092/30.06.2016 emisă în luna iunie 2016 către SC X SRL, pentru un total de 3,33 ore zbor s-au folosit 6.653,58 kg (în valoare de X lei, plus TVA), față de 697,575 kg, conform consumului mediu CF CERT EUROCOPTER (196,5kg/h);

- în centralizatorul aferent lunii iulie 2017, care a stat la baza facturii nr. 2017112/31.07.2017 către SC X SRL, pentru un total de 4,21 ore zbor s-au folosit 3.134,58 kg (în valoare de X lei, plus TVA), față de 854,775 kg, conform consumului mediu CF CERT EUROCOPTER (196,5kg/h).

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații referitoare la aceste diferențe, iar în răspunsul formulat de dl. DC- director tehnic la SC MA SRL, acesta a precizat:

*“Referitor la consumul de petrol pentru fiecare elicopter, fac următoarele precizări:*

- Consumul mediu dat de fabricant se bazează pe un consum de petrol realizat într-un anumit regim de zbor și configurarea elicopterului (standard);
- Consumul real realizat de elicopter se bazează pe regimul de zbor de la decolare până la aterizare (viteza de înaintare, viteza vântului, înălțimea de zbor) și greutatea lui (carburant+ pasageri+ bagaje).

*Drept urmare, consumul real poate varia de la o misiune la alta, în funcție de configurația descrisă mai sus.”*

Cu toate acestea, în Procesul verbal nr. 141/11.09.2018 se menționează că inspectorii fiscali au verificat centralizatoarele curselor lunare care au stat la baza emiterii facturilor de către SC MA SRL către celelalte societăți cărora aceasta le operează aeronave și au constatat că nu sunt diferențe între totalul combustibilului consumat, calculat funcție de consumul mediu (conform CF CERT Eurocopter) și de orele de zbor efectuate, și totalul înscris la coloana „Combustibil cursă”, aceste diferențe fiind sesizate doar în cazul SC X SRL.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au verificat pe perioada 01.09.2015-31.03.2018, toate centralizatoarele curselor lunare care au stat la baza emiterii facturilor de către SC MA SRL către SC X SRL, constatându-se diferențe în plus în sumă de B24 lei (există și o diferență în minus de 399,24 lei în luna noiembrie 2015), față de consumul mediu (CERT EUROCOPTER) în lunile martie, mai, iunie, august, septembrie, octombrie și decembrie 2016, lunile aprilie, mai și iulie 2017, această diferență fiind cuprinsă în facturile emise de către SC MA SRL către societatea verificată reprezentând ”Contravaloare zbor” alături de tariful/oră de zbor plus TVA, societatea verificată exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă.

Coroborând datele și informațiile din Procesul verbal nr. 141/11.09.2018, cu constatările proprii rezultate din analiza foilor de zbor ale elicopterului W, a referatelor interne atașate facturilor emise de SC MA SRL către SC X SRL, precum și cu prevederile legislației specifice în domeniul aeronauticii și cu informațiile primite de la terți, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte cu influență fiscală:

**A)** În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 21.591 de minute zbor efectuate de această aeronavă, în perioada supusă inspecției, 17.428 minute zbor (80,72%) au fost facturate de SC MA SRL (operatorul elicopterului), în baza contractului de transport fn/01.09.2015, cu tariful de 300 euro/oră către SC X SRL (ca fiind în favoarea acesteia din urmă), iar la rândul ei SC X SRL facturează către operator aceleași ore de zbor, în baza contractului de închiriere fn/01.09.2015, dar cu tariful de 100 euro/oră.

Pentru diferența de 4.163 minute (21.591-17.428 minute) reprezentând 19,28 % din total minute zbor, care au fost efectuate de operatorul elicopterului în beneficiul unor terțe persoane juridice, operatorul elicopterului, SC MA SRL, a emis facturi către aceste persoane juridice și a obținut venituri, dar X SRL a facturat doar parțial contravaloarea chiriei către operatorul elicopterului.

Deoarece proprietarul aeronavei, X SRL, a facturat parțial către SC MA SRL chiria aferentă orelor de zbor prestate de aceasta din urma către alte persoane juridice, respectiv din totalul de 4.163 minute zbor pentru terți, a fost facturată chiria aferentă pentru 2.779 minute, restul de **1.384 minute**, reprezentând 33,25% din total ore zbor efectuate către terți, nefiind facturate, urmare a inspecției cheltuielile aferente acestor zboruri (6,41% din total ore zbor), efectuate în favoarea altor persoane juridice decât X SRL, au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că operatorul elicopterului, SC MA SRL, a emis facturi către alte persoane juridice și a obținut venituri prin utilizarea aeronavei închiriată de la SC X SRL, dar proprietarul mijlocului de transport nu a înregistrat venituri din chirii aferent acestor zboruri, în condițiile în care suportă toate cheltuielile aferent întreținerii și



exploatării acestuia, inclusiv cheltuielile făcute în favoarea unor terțe persoane. Organele de control prezintă cu titlul de exemplu următoarele situații:

- pentru zborurile efectuate în luna martie 2017 de SC MA SRL pentru SC S Romania SRL (130 minute), pentru care societatea verificată nu a facturat chiria aferentă orelor de zbor, societatea MA SRL a refacturat către SC X SRL (cu factura 2017059/30.04.2017) servicii de aterizare, securitate, handling și transport pasageri, facturate de AI Sibiu SA, aferent acestor zboruri, cheltuielile fiind considerate deductibile la calculul impozitului pe profit;
- pentru zborurile efectuate în luna august 2017 de SC MA SRL pentru SC DH SRL (358 minute), pentru care societatea verificată nu a facturat chiria aferentă orelor de zbor, în aceeași lună, SC MA SRL refacturează către SC X SRL (cu fact 2017147/30.09.2017), "Servicii aterizare, decolare, securitate, handling si transport pasageri" facturate de AI Sibiu RA, aferente acestor zboruri, cheltuielile fiind considerate deductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la această deficiență sesizată de către echipa de control, societatea susține că urmare a inspecției fiscale a emis factura nr. 2018507/16.11.2018 către societatea MA SRL, prin care a facturat chiria reprezentând echivalentul celor 1.707 minute care nu fuseseră facturate, corectându-se astfel omisiunea constatată de inspectorii fiscali.

În fapt, societatea a efectuat corecții ale perioadei supuse controlului într-o perioadă care nu face obiectul inspecției fiscale și nu în anii în care au fost înregistrate cheltuielile aferente acestor venituri, astfel că în mod corect organele de control au procedat în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003, menținute de prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 227/2015, care dispun că:

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.*

și au stabilit situația de fapt fiscală pentru fiecare an fiscal în parte.

Urmare a celor de mai sus, având în vedere că SC X SRL a dedus cheltuieli cu întreținerea (mentenanța), de transport (zboruri), hangararea, operarea, alte cheltuieli cu asigurarea, cu autorizații ale autorităților aeronautice, taxe aeroport, taxe de stationare, manipulare bagaje, etc., aferente aeronavei tip elicopter W, dar nu a înregistrat venituri în contrapartidă, în mod legal cheltuielile aferente acestor zboruri efectuate în favoarea altor persoane juridice decât X SRL, (6,41 % din total ore zbor, respectiv 33,25% din ore zbor către terți), au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, acestea nefiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/desfășurării activității economice așa cum prevede art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015.

**B)** Din totalul minutelor de zbor ale aeronavei W, în cuantum de 21.591 de minute, 10.219 minute, reprezentând 47,33% în total minute zbor (respectiv 58,64% din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), au fost efectuate de dl BM sau în favoarea acestuia, după cum urmează:

- zboruri de tip „GAF”- În referatele interne atașate de SC X SRL la foile de zbor primite de la SC MA SRL, se precizează că sunt zboruri efectuate de dl BM (pilot) în baza Contractului de agent nr. 1/15.09.2015, sau pentru deplasarea la diferite destinații a unor persoane din conducerea SC X SRL;

- zboruri de tip „SPV”- În referatele atașate de SC X SRL la foile de zbor primite de la SC MA SRL, se precizează pilot dl M sau dl A, scopul deplasării: „conform Contractului de agent nr. 1/15.09.2015”;

- zboruri școală (zbor tip „SF”), efectuate de dl BM în calitate de cursant, astfel cum rezultă din foile de zbor, dar în referatele interne se precizează că sunt efectuate conform contract de agent nr. 1/15.09.2015.

Organele de control au constatat că există neconcordanțe între explicațiile din referate, în care se precizează „conform contract de agent nr. 1/15.09.2015” și abrevierile pentru tipul de zbor, din foile de zbor, în condițiile în care zborurile de tip „GAF” reprezintă, conform explicațiilor date de reprezentantul SC MA SRL, zboruri de aviație generală, zboruri private, și nu zboruri comerciale, iar zborurile de tip „SPV” reprezintă zboruri de supraveghere aeriană, tipul de zbor neavând legătură cu contractul de agent. De asemenea, s-a constatat că deși în foile de zbor este înscris tipul de zbor ca fiind „SF”, adică zbor școală, explicațiile din referate fac trimitere tot la contractul de agent nr. 1/15.09.2015.

De altfel, organele de control precizează că Contractul de agent nr. 1/15.09.2015 încheiat cu domnul BM, în calitate de agent, are ca obiect: „negocierea și/sau închirierea unor contracte comerciale de către Agent, în numele și pe seama comitentului, având ca obiect vânzarea elicopterului înmatriculat W”. Conform punctelor 2.3 și 2.4 de la art. 2 din contract „Agentul va promova produsul Comitentului în teritoriu în vederea îndeplinirii obiectivului prezentului contract” și că „Agentul va beneficia de facilitățile necesare desfășurării activității sale respectiv utilizarea aeronavei W și decontarea combustibilului aferent și va fi remunerat conform negocierii cu comitentul.” De asemenea, la art. 9 este prevăzut „Comitentul va plăti Agentului un comision de 1% din valoarea contractului încheiat în contul și pe numele Comitentului.” Astfel, se constată că în acest contract nu este prevăzută nici școlarizarea d-lui B și nici efectuarea de către acesta de zboruri de supraveghere pentru SC X SRL.

În legătură cu zborurile efectuate de dl B care au fost justificate cu referate în care este menționat „conform contract de agent nr. 1/15.09.2015” organul de soluționare reține că nici la control și nici în susținerea contestației SC X SRL nu a probat cu documente (fiind puse la dispoziția organelor de inspecție doar referate interne), că orele de zbor ale aeronavei W, efectuate de dl BM conform contractului de agent nr. 1/15.09.2015, au fost efectuate cu potențiali clienți. De asemenea, organele de control au constatat că în perioada septembrie 2015- martie 2018, intenția de vânzare a aeronavei de către SC X SRL nu a fost susținută cu niciun fel de documente și nu s-a materializat până la data încheierii inspecției fiscale.

Referitor la dl BM, se reține că a semnat ca reprezentant al cumpărătorului SC VS SRL contractul de vânzare-cumpărare betoane de ciment nr. 6/12.03.2015 încheiat cu societatea verificată, iar conform bazei de date ORC este asociat unic al SC VS SRL.

De altfel, având în vedere faptul că dl B nu este angajat al SC MA SRL și nu a fost remunerat de către aceasta pentru zborurile efectuate, nu se explică de ce operatorul refacturează aceste minute societății verificate, în condițiile în care nu suportă nicio cheltuială cu operarea elicopterului iar dl B, „pilot particular”, nu poate fi remunerat pentru minutele de pilotare.

Conform documentelor prezentate de SC X SRL (foi de zbor, referate interne care însoțesc foile de zbor, contracte) zborurile efectuate de către dl BM în calitate de pilot, sau efectuate pentru școlarizarea sa, au fost făcute în baza unor contracte comerciale care prevăd operațiuni remunerate, respectiv contract de închiriere aeronavă fn/01.09.2015 și contract de transport (zboruri) fn/01.09.2015 încheiate cu SC MA SRL, contract de agent nr. 1/15.09.2015 încheiat între dl B și societatea verificată, contracte ale SC X SRL cu diverși clienți (pentru zboruri în vederea verificării lucrărilor, în care pilot este dl B), deși d-lui BM nu-i este permis să efectueze zboruri comerciale, acesta având doar licența de pilot particular (PPL) care-i permite să efectueze doar zboruri private, astfel că acesta nu putea să transporte personalul din conducerea SC X SRL în diferite locații pentru a participa la întâlniri cu diverși parteneri așa cum susține petenta.

Referitor la zborurile de tip “SF”, (zbor Școală), în condițiile în care dl BM nu este angajat al SC X SRL, se constată că acestea au fost efectuate în favoarea unei persoane fizice și nu în scopul desfășurării activității economice a SC X SRL.

Se reține deci că, având în vedere faptul că dl BM este pilot particular, deținând licența „PPL”, în conformitate cu legislația în domeniu care definește pilotul particular ca fiind „un pilot

care deține o licența care interzice pilotarea unei aeronave în cadrul unor operațiuni remunerate cu excepția activităților de instruire și examinare”, acesta poate efectua doar zboruri în regim particular, fiindu-i interzis să efectueze zboruri comerciale, astfel că în mod legal organele de control au concluzionat că zborurile efectuate de dl B sunt zboruri private sau zboruri efectuate în favoarea persoanei fizice BM ci nu zboruri în interesul activității economice desfășurate de SC X SRL.

În susținerea afirmației că zborurile efectuate de dl B sunt zboruri private sau efectuate în favoarea sa, organele de control aduc ca argument și inadvertențele între ceea ce este înscris în foile de zbor și scopul deplasării înscris în referatele interne întocmite de SC X SRL atașate foilor de zbor, din care echipa de control exemplifică:

– pentru data de 10 mai 2016, există 2 foi de zbor, respectiv foaia de zbor nr. 78/10.05.2016 conform căreia dl BM (pilot), a efectuat un zbor tip “GAF” (termen general pentru zbor particular) local, la X, de 44 minute de la ora 15:45-16:35. În referatul intern anexat, la scopul deplasării se specifică: “Conform contract de agent 01/15.09.2015”. Totodată, conform foii de zbor nr. 79/10.05.2016, tip zbor “GAF” (termen general pentru zbor particular), elicopterul W a plecat din X la ora 12:30 spre Băneasa, unde a ajuns la ora 13:13, cu retur de la Băneasa la X între 17-17:51, pilot dl BM. Conform celor de mai sus se constată că aeronava s-ar fi deplasat în același timp, în locații diferite.

Referitor la această inadvertență, în contestația formulată, societatea susține că foaia de zbor nr. 78 este emisă în data de 09.10.2016 și nu în data de 10.10.2016 când este emisă foaia de zbor nr. 79, societatea înscriind în mod eronat în loc de luna mai luna octombrie. Totuși, din analiza celor două documente anexate la dosar se reține că în foaia de zbor nr. 78 data inspecției zilnice este 09.05.2016 ci nu data zborului, care este 10.05.2016;

– în data de 21 mai 2016, conform foii de zbor, tipul zborului este “GAF”, iar elicopterul W a plecat din X la ora 9:30 spre Băneasa, unde a ajuns la ora 10:20, pilot dl BM. La ora 10:30 elicopterul a decolat de la Băneasa spre X. În referatul atașat foii de zbor se specifică: deplasare cu elicopterul W, angajați M L și RM, scopul fiind discuții contractuale M Com SRL“, societatea neprezentând, în afara referatului intern niciun document care să probeze programarea unei întâlniri cu reprezentanții acestei societăți. Organele de control sesizează că tipul de zbor “GAF” indică termen general pentru zboruri **private** și nu pentru zboruri comerciale și că durata staționării, de 10 minute, nu permitea efectuarea de discuții contractuale.

Referitor la aceste constatări, în contestația formulată, societatea se întreabă dacă faptul că întâlnirea a durat “numai 10 minute” denotă că întâlnirea nu a putut să aibă loc sau că nu s-au discutat aspecte cu privire la relațiile comerciale dintre părți, dar nu oferă nicio explicație privind durata de doar 10 minute a staționării.

Societatea se întreabă ce alte documente informații și justificări ar trebui să pună la dispoziția inspectorilor fiscali pentru a arata scopul deplasării în sensul operațiunilor taxabile și consideră că echipa de inspecție fiscală trebuia *”în conformitate cu principiul proporționalității să nu solicite mai mult decât necesar pentru dovedirea stării de fapt fiscale, astfel încât sarcina noastră să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”*

Ori în atare situație, prezentarea unei copii după un mail sau orice document de confirmare sau programare a întâlnirii, sau pentru justificarea motivului pentru care nu a mai avut loc întâlnirea, ar fi putut proba cele susținute de petentă, nefiind o sarcină imposibilă sau extrem de dificilă pentru petentă.

De altfel, așa cum s-a precizat anterior, abrevierile „GAF” și „GA” sunt tipuri de zbor de aviație generală, care conform art. 51 alin. (1) și (2) din Legea nr. 399/2015, privind Codul aerian al României, cuprind:

*„(1) Operațiunile de aviație generală cuprind:*

- a) transporturile aeriene în interes propriu;*
- b) zborurile în interes propriu;*
- c) zborurile particulare;*
- d) zborurile școală;*

(2) *Transporturile aeriene în interes propriu reprezintă operațiunile de aviație generală executate de o persoană juridică, fără perceperea unui tarif sau a echivalentului acestuia în bunuri ori servicii, utilizându-se aeronave civile proprii sau închiriate, care constituie accesoriul unei alte activități economice executate de persoana respectivă, beneficiarul transportului.*

(3) *Zborurile în interes propriu reprezintă operațiunile de aviație generală, altele decât transporturile în interes propriu, efectuate de persoane fizice sau juridice, cu aeronave civile proprii sau închiriate, pentru și în susținerea nevoilor activităților proprii, fără perceperea de tarife. Zborurile în interes propriu includ și zborurile efectuate exclusiv în scop sportiv.*

(4) *Zborurile particulare reprezintă operațiunile de aviație generală efectuate de deținătorii de aeronave civile, persoane fizice, exclusiv în scop necomercial.”*

Se reține că, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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.”*

este în sarcina contribuabilului să lămurească starea de fapt fiscală și să prezinte documente în susținerea afirmațiilor sale.

– în data de 01.08.2016, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de tip „GAF” (zbor privat) de la Mamaia la Tuzla și retur cu timp de staționare la Tuzla de 41 minute (între 10:39-11:20), pilot BM, în timp ce în referatul intern anexat se precizează ca participant la deplasare dl RM, scopul deplasării fiind „Discuții contractuale la baza militară Mihail Kogălniceanu”. Se constată astfel că în referatul intern se menționează ca scop al deplasării o operațiune comercială, pentru care SC MA SRL obține o remunerație (contravaloare zbor) dar pilotul BM este posesor de licență de pilot particular și nu are dreptul să efectueze zboruri comerciale. Organele de control rețin că societatea nu a prezentat, în afara referatului intern, alte documente care să probeze această deplasare, discuțiile nu s-au concretizat prin întocmirea vreunui document (minută întâlnire, precontract etc.), iar între locul aterizării (Tuzla) și locația unde se precizează că ar fi avut loc discuțiile (Mihail Kogălniceanu), este o distanță rutieră de 131 km, iar distanța rutieră de la Mamaia la Mihail Kogălniceanu este de doar 27 km.

Referitor la cele sesizate de către organele de control, petenta precizează că discuțiile nu au avut loc la Mihail Kogălniceanu așa cum interpretează echipa de inspecție, ci reprezentanții bazei militare s-au deplasat la Tuzla, dar nu precizează locația unde ar fi avut loc aceste discuții și nu prezintă niciun document din care să reiasă planificarea întâlnirii, locația aleasă, persoanele participante, scopul întâlnirii, documente de cazare etc.

– în data de 03.08.2016, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de tip „GAF” de la X la Băneasa și apoi de la Băneasa la Mamaia, unde aeronava staționează până în data de 5.08.2018, pilot BM. În referatul intern anexat este specificat ca participant la deplasare dl RM iar la scopul deplasării se precizează „Discuții contractuale baza militară Mihail Kogălniceanu și M Com.” Societatea nu a prezentat, în afara referatului intern, alte documente care să probeze această deplasare, locația unde ar fi avut loc aceste discuții și nu prezintă niciun document din care să reiasă planificarea întâlnirii, locația aleasă, persoanele participante, scopul întâlnirii, documente de cazare, documente întocmite urmare a discuțiilor etc.

– conform referatelor de deplasare cu aeronava W, atașate foilor de zbor din data de 19, 21, 22, 25 și 28 ianuarie 2016 și 11 și 13.02.2017, scopul deplasărilor a fost de „instruire conform reglementărilor aeronautice în vigoare și a manualului operațional al operatorului”, operatorul tehnic fiind dl M Vasile, iar din foile de zbor rezultă că persoana instruită este dl BM, tipul de zbor fiind „SF”, totalizând 545 minute (9 ore și 5 minute). Se constată că zborul a fost tip școală iar persoana instruită (dl BM) nu este angajată nici a SC X SRL și nici a SC MA SRL.

– în data de 26.02.2016, în referatul atașat foii de zbor se specifică la scopul deplasării „Supervizare santier DJ101/ctr.18255/10.11.15 orașul Râșnov”, participanți la deplasare M L și RM, iar în foaia de zbor din această dată nu este specificat tipul zborului, ca persoane participante (la coloana 9 privind echipajul) fiind înscriși dl B și dl M în dreptul acestuia din urmă fiind

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



menționat "INS." (instructor). Se constată astfel că în fapt zborul a fost efectuat pentru instruirea dl BM;

– în data de 24.05.2017, conform referatului atașat foii de zbor, dl BM a efectuat o deplasare de la X la Oradea și retur "conform contract de agent nr.01/15.09.2015" dar pe foaia de zbor din aceeași dată se menționează că au fost efectuate zboruri de tip "TP"-transport persoane de către dl M. Organele de control sesizează că SC MA SRL refacturează (factura nr. 2017099/02.07.2017) servicii de aterizare, patru servicii de handling (bagaje) și taxe aeroportuare efectuate în data de 24.05.2017 de RAS SA- punct de lucru Oradea, concluzionând că acest zbor nu a fost efectuat conform contractului de agent, ci pentru transportul unor persoane la aeroportul din Oradea;

– în luna august 2017 sunt efectuate zboruri de dl BM în baza contractului de agent la Mamaia. Din totalul orelor de zbor (exprimate în minute) din luna august 2017, de 1.029 minute, 866 minute ar fi fost efectuate de dl BM în baza contractului de agent, de la X la Mamaia (02.08.2017) și apoi în zona Constanța, cu excepția datei de 16.08.2017 când acesta revine la X, unde cu aeronava sunt efectuate ore de școală, după care în aceeași zi dl B se întoarce la Constanța, unde efectuează în continuare zboruri până la sfârșitul lunii;

– în data de 22.09.2017 conform referatului atașat foii de zbor, dl BM ar fi efectuat o deplasare de la X la Timisoara conform contractului de agent nr. 01/15.09.2015 dar pe foaia de zbor din aceeași dată se menționează că au fost efectuate zboruri de tip "TP" de către dl M pe ruta X-Timisoara și retur. Totodată se constată că în aceeași lună SC MA SRL refacturează către SC X SRL (cu fact 2017147/30.09.2017), servicii handling facturate de Societatea Națională a Al Timisoara-Traian Vuia SA, rezultând astfel că nu a fost efectuat un zbor în baza contractului de agent ci un zbor pentru persoane care s-au deplasat la aeroportul din Timisoara, pentru care s-au suportat atât cheltuielile cu zborul cât și servicii aeroportuare (bagaje);

– în data de 28.01.2018, conform referatului atașat foii de zbor, dl BM a efectuat o deplasare de la X la Oradea conform contract de agent nr. 01/15.09.2015 dar pe foaia de zbor din aceeași dată se menționează că au fost efectuate zboruri de tip "SPV" de către dl M pe ruta X- Oradea și retur, însumând 2 ore și 55 de minute. Totodată, în aceeași lună SC MA SRL refacturează către SC X SRL (cu fact. 2018016/31.01.2018), servicii de handling și taxe aeroportuare facturate de RAS SA-Punct de lucru Oradea, constatându-se astfel că nu a fost efectuat un zbor în baza contractului de agent ci un zbor pentru persoane care s-au deplasat la aeroportul din Oradea, pentru care s-au suportat atât cheltuielile cu zborul cât și servicii aeroportuare (bagaje, alte taxe). De asemenea pe foaia de zbor este menționat și un zbor tip "SF" (zbor școală) de o oră având ca echipaj pe dl B și pe dl M în dreptul acestuia din urmă fiind menționat "EXA" (examinator), rezultând astfel că zborul a fost efectuat pentru examinarea dl BM;

– în urma analizei foilor de zbor aferente aeronavei W și a referatelor atașate, s-a constatat că în luna august 2016 și în luna august 2017, dl BM a pilotat aeronava în baza Contractului de agent nr. 1/15.09.2015, cu destinația Mamaia, Tatanir (jud. Tulcea -Deltă), în luna august 2016, fiind efectuate de către dl BM 20 de ore și 26 minute de zbor, cu destinația Brasov-Mamaia, Mamaia-Tuzla, local Mamaia, iar în luna august 2017 au fost efectuate de către dl BM, 16 ore și 14 minute de zbor, cu preponderență în Mamaia.

Se reține că petenta nu a probat cu niciun document că aceste zboruri ar fi fost efectuate cu potențiali clienți și nici că aeronava ar fi fost scoasă la vânzare.

Urmare a celor de mai sus, se reține ca întemeiată concluzia organelor de control că orele de zbor efectuate de dl BM în calitate de pilot, sau pentru școlarizarea sa, nu sunt justificate ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri sau în scopul activității economice desfășurate de SC X SRL și, în consecință, cheltuielile înregistrate de SC X SRL cu întreținerea, transportul, hangararea, operarea și alte cheltuieli cu asigurarea, cu autorizațiile și taxele efectuate cu aeronava W, aferente acestor zboruri, nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

C) Organele de inspecție fiscală precizează că din totalul de 21.591 minute zbor, un procent de 6,91%, reprezentând 1.491 minute (respectiv 8,56 % din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), sunt zboruri școală, tip „SF”, efectuate cu aeronava W, în beneficiul unor persoane care nu sunt angajate ale SC X SRL, astfel cum rezultă din programul Revisal, (sunt angajații SC MA SRL).

Astfel, organele de control constată că operatorul SC MA SRL utilizează aeronava W pentru instruirea propriilor angajați (piloți) pe cheltuiala SC X SRL, în contractul de transport fn/01.09.2015 încheiat între SC X SRL în calitate de beneficiar și SC MA SRL în calitate de prestator, fiind prevăzut că beneficiarul va suporta cheltuielile cu școlarizarea piloților, angajați ai SC MA SRL, în condițiile în care operatorul facturează lunar către societatea verificată pe lângă orele de zbor efectiv prestate și servicii operare în cuantum de 2.000 euro plus TVA iar acești piloți operează aeronava și pentru alte persoane juridice.

De asemenea, s-a constatat că SC X SRL a mai închiriat aeronava W (în aceeași perioadă în care o închiriasse către MA SRL), către SC RAS SRL din Tuzla, cu contractul de închiriere elicopter nr. 3292/09.10.2015, pentru pregătirea practică în zbor a cursanților desemnați de ATO (Organizația de pregătire aprobată).

În acest contract se stipulează că proprietarul (SC X SRL) va suporta toate cheltuielile legate de introducerea/excluderea aeronavei, combustibil, taxe aeroportuare, de navigație, remunerația instructorului de zbor iar în Anexa 1 la contract se stipulează tariful pentru punere la dispoziție aeronavă EC135P2 W, pentru pregătire practică de zbor, ca fiind de 0 euro, urmând ca și cheltuielile pregătirii practice în zbor să rămână în sarcina proprietarului.

În susținerea contestației petenta precizează că cheltuielile efectuate pentru instruirea piloților angajați ai societății MA SRL suportate de către X SRL, reprezintă o activitate accesorie activității principale, care potrivit Normelor în aplicarea art. 280 din Codul fiscal actual, urmează tratamentul fiscal al operațiunii principale care în cazul de față este activitatea de transport aerian de persoane.

În drept, prevederile punctului 23 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor de aplicare ale Codului fiscal, dat în aplicarea art. 280 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, la care societatea face trimitere, și care prevede că:

*„23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:*

- a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;*
- b) în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan;*
- c) în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.”*

se referă la regimul TVA aplicabil de furnizor pentru operațiunile impozabile desfășurate, aceste prevederi legale nefiind incidente în speță.

Petenta învederează că prin contractul de transport aerian beneficiarul s-a obligat să plătească contravaloarea transportului efectuat în beneficiul său dar și să suporte „contravaloarea orelor cu școlarizarea piloților” în conformitate cu art. 2, punctul 2.2 din contract.

Societatea invocă prevederile Codului civil, articolul 1270 se prevede că „Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante” și pe cele ale art. 1179 aliniat (1), din Codul civil conform căruia condițiile esențiale pentru valabilitatea unui contract sunt: capacitatea părților de a contracta, consimțământul părților, obiect determinat și licit, cauza morală și licită.

Referitor la acest temei de drept invocat de petentă, se reține că legile speciale care guvernează cadrul general în materie fiscală, sunt Codul de procedură fiscală și Codul fiscal, în conformitate cu dispozițiile art. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Codul Civil fiind aplicabil doar atunci când legea specială în materie nu dispune:

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

(1) *Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

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

**În drept, în conformitate cu prevederile art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificări ulterioare:**

„ Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) *Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

(2) *Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(3) **Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.**

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, menționate la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015:

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

Organul de soluționare reține că orele de zbor tip școală efectuate cu aeronava W în beneficiul unor persoane care nu sunt angajate ale SC X SRL, reprezintă în fapt punere la dispoziție în mod gratuit a aeronavei către diverse persoane fizice sau juridice, în condițiile în care societatea verificată a dedus cheltuieli cu întreținerea, transportul (zbor), hangararea, operarea și alte cheltuieli refacturate de SC MA SRL (și TVA aferentă), în speță fiind incidente prevederile: art. 21 alin.

(1) și alin. (2) lit. h), art. 128 alin. (4) lit. a) și b), 129 alin. (4) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 25 alin. (1), art. 270 alin. (4) lit. a) și b), art. 271 alin. (4) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015, antecitate.

Referitor la întrebarea petentei: „dacă această cheltuială cu școlarizarea piloților nu ar fi fost facturată separat și ar fi fost inclusă în prețul prestației și anume în tariful activității de transport aerian, operațiunea ar fi avut al tratament din punct de vedere fiscal?”, se reține că furnizorul își calculează prețul prestației ținând cont de prevederile legii fiscale și de propriile politici contabile, conform cărora cheltuielile cu personalul direct productiv ale acestuia trebuie reflectate în tarifele practicate.

În ceea ce privește prețul practicat pentru activitatea de transport aerian efectuată în beneficiul SC X SRL, în speță se reține că în Procesul verbal nr. 141/11.09.2018, (întocmit urmare a controlului inopinat efectuat de către echipa de inspecție fiscală), încheiat la operatorul SC MA SRL, se precizează că există diferențe majore între prețul închirierii aeronavei de către X SRL către SC MA SRL (100 euro/oră plus TVA), față de prețul practicat de alți agenți economici care au dat spre închiriere aeronave către acest operator, respectiv:

- Maurer Imobiliare SRL- tariful de închiriere este de „500 euro+TVA/oră”;
- JT GRUP OIL SRL- tariful de închiriere este de „500 euro+TVA/oră”;

Organele de control constată o diferență de **200 euro/oră** de zbor, între tariful cu care SC X SRL închiriază aeronava (100 euro/oră) către SC MA SRL și tariful practicat de aceasta din urmă pentru serviciile de transport facturate către SC X SRL, respectiv 300 euro/oră de zbor, plus TVA, în condițiile în care pentru ceilalți proprietari de aeronave operate de SC MA SRL, pentru serviciile prestate tot cu personalul pentru care societatea verificată suportă cheltuielile de școlarizare, diferențele între tarifele practicate de aceasta din urmă când le facturează acestora ore de zbor și tarifele cu care proprietarii de aeronave le închiriază către SC MA SRL, sunt nesemnificative (între **5-10 euro/oră**).

Astfel, situația de fapt nu poate fi interpretată în sensul că beneficiul economic al SC MA SRL în relația cu SC X SRL pentru orele de zbor prestate este mai mic față de cel obținut în relația cu ceilalți clienți, fapt cauzat de facturarea separată a unor cheltuieli, cum ar fi cele cu școlarizarea personalului, situația fiind total contrară.

Chiar și în situația în care serviciile de operare facturate de SC MA SRL „se referă la obținerea autorizațiilor necesare pentru efectuarea transportului, operațiuni premergătoare activității de transport aerian cum ar fi elaborarea planurilor de zbor zilnice, solicitarea de numere de referință pentru fiecare zbor zilnic, obținerea informațiilor meteorologice și transmiterea acestora către pilot, care nu includ serviciile cu școlarizarea piloților așa cum afirmă echipa de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală”, având în vedere faptul că personalul școlarizat nu este angajat la SC X SRL și nu prestează servicii exclusiv pentru SC X SRL, nu se justifică deducerea de către societatea verificată a cheltuielilor generate de școlarizarea angajaților altei societăți comerciale.

În contestația formulată societatea precizează, referitor la aplicarea art. 21 alin. (2) lit. h), că nu există în actul normativ la care se face referire, respectiv în Legea 227/2015, dar din documentele la dosar se reține că în cauză este vorba despre o eroare materială a organelor de control, acestea preluând atât pe parcursul raportului de inspecție cât și la „Temei de drept” prevederile art. 21 alin. (2) lit. h) din Legea 571/2003 privind codul fiscal care dispune că:

„art. 21 Cheltuielile

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a **personalului angajat;**”

Drept urmare, având în vedere cele mai sus prezentate, se reține că în mod legal echipa de control a încadrat cheltuielile cu aeronava aferente acestor zboruri școală, efectuate în favoarea altor persoane decât angajații societății verificate, la cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

**D)** Organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de 21.591 minute zbor cu elicopterul W, 544 minute, în procent de 2,52%, (respectiv 3,12% din cele 17.428 minute de zbor



alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), reprezentând zboruri cu indicativul „TF” (zbor tehnic), au fost efectuate pentru verificări tehnice ale elicopterului, legate de întreținerea acestuia și nu pentru obținerea de venituri.

Organele de control sesizează că aceste zboruri au fost facturate de către SC MA SRL către SC X SRL, în condițiile în care societatea verificată achită pentru mentenanța elicopterului 2.000 euro plus TVA/lună, societății MA SRL. De asemenea, se precizează că în contractul de mentenanță nr. 29/24.08.2015, la pct. 2.17, părțile au convenit că „zborurile tehnice vor fi efectuate de furnizor cu combustibilul beneficiarului”, de unde rezultă că aceste zboruri sunt parte componentă a contractului de mentenanță, și că doar combustibilul va fi suportat separat de beneficiar.

Urmare a verificărilor s-a constatat că în facturile emise de către SC MA SRL către societatea verificată, reprezentând ”Contravaloare zbor” alături de tariful/oră de zbor plus TVA, este cuprins și consumul de combustibil, societatea verificată exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă.

De altfel, referitor la cantitatea de combustibil refacurată de către SC MA SRL, așa cum s-a arătat anterior, urmare a controlului inopinat efectuat la această societate, organele de control au constatat că SC MA SRL a facturat către SC X SRL combustibil în cantități mai mari decât consumul mediu CF Cert Eurocopter, rezultând pe perioada 01.09.2015- 31.03.2018, o diferență facturată în plus în sumă de B24 lei.

Referitor la zborurile tehnice, petenta precizează că, așa cum a afirmat și administratorul societății MA SRL, serviciile de întreținere cuprind toate reviziile periodice efectuate, revizii obligatorii conform programului de întreținere emis de către fabricantul elicopterului. Societatea susține că toate zborurile efectuate de către operatorul de transport aerian se fac doar în baza contractului de transport aerian nr. F.N./01.09.2015 care la punctul 2 „Obligațiile prestatorului” stipulează că acesta trebuie „să exploateze la sol și în zbor elicopterul în conformitate cu precizările constructorului”. Ori în condițiile în care „exploatarea” de către operator ar include și mentenanța, nu ar mai fi fost necesară încheierea separată a unui contract de mentenanță. De altfel, din analiza contractului de mentenanță nr. 29/24.08.2015, se observă că părțile vorbesc la punctul 2.17 despre „zboruri tehnice”, acest contract fiind singurul în care se vorbește despre acest tip de zboruri, neputând fi reținută în soluționarea cauzei susținerea petentei că zborurile tehnice nu reprezintă o componentă a contractului de mentenanță și sunt efectuate în baza contractului de transport aerian.

Se reține că organele de control nu contestă necesitatea și obligativitatea efectuării operațiunilor de întreținere și reparații și a zborurilor tehnice care le preced, aceștia constatând doar că zborurile tehnice reprezintă o componentă a contractului de mentenanță și nu se justifică facturarea acestora în baza contractului de transport aerian, în condițiile în care societatea achită separat și serviciile de mentenanță și combustibilul aferent acestor zboruri, după cum prevede contractul.

De altfel, așa cum rețin și organele de control, la foile de zbor care au indicativul „TF” (technical flight), societatea a anexat referate interne în care la scopul deplasării este bifată rubrica „Revizii”, cu precizarea „conform programului de întreținere al elicopterului”, rezultând astfel că zborurile tehnice fac parte din întreținerea/mentenanța aeronavei, contrar afirmațiilor petentei că aceste zboruri sunt efectuate conform contractului de transport.

Drept urmare, având în vedere că SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă toate cheltuielile cu mentenanța, cheltuielile de zbor, hangararea, operarea și alte cheltuieli cu asigurarea, cu autorizații și taxe efectuate pentru aeronava W, în condițiile în care SC MA SRL efectuează zboruri pentru verificări tehnice legate de mentenanța și întreținerea elicopterului și facturează către societatea verificată combustibilul aferent, o marjă de 5 % plus TVA, dar și orele zbor tehnic care, în fapt, sunt o componentă a serviciului de mentenanță efectuat în baza contractului de mentenanță nr. 29/24.08.2015, în mod legal organele de control au încadrat cheltuielile aferente acestor zboruri tehnice la nedeductibilele fiscale la calculul profitului impozabil.

**E)** Din analiza documentelor aferente zborurilor în cuantum de 5.174 de minute (23,96% din total minute zbor, respectiv 29,69% din cele 17.428 minute de zbor alocate activității economice a societății, conform referatelor interne atașate foilor de zbor), au fost justificate ca fiind aferente diferitelor deplasări ale persoanelor din conducerea societății. Organele de inspecție fiscală au constatat o serie de inadvertențe între datele înscrise în foile de zbor ale elicopterului W, aferente acestor zboruri și referatele interne care le însoțesc (întocmite de societatea verificată), respectiv locații diferite înscrise în foile de zbor față de cele înscrise în referatele atașate acestora, deplasări ale aceleiași persoane în același timp cu mijloace de transport diferite (elicopter și concomitent autoturism), etc., lipsa timpului fizic pentru discuții, etc., după cum urmează:

– în data de 8 martie 2018, conform foii de zbor, elicopterul s-a deplasat pe ruta X-Mamaia, unde a staționat 2 ore și 40 de minute. În referat se precizează că scopul deplasării d-lui M L a fost “Discuții contractuale baza militară Mihail Kogălniceanu.” Societatea nu a prezentat, în afară de un referat intern, alte documente care să susțină scopul acestei deplasări, discuțiile nu s-au concretizat prin întocmirea niciunui document. Organele de control sesizează că indicativul tipului de zbor înscris în foaia de zbor este “SPV”, termen pentru “Operațiuni de supraveghere”, dar în referatul intern se precizează că au avut loc discuții și nu supraveghere;

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală trebuia *”în conformitate cu principiul proporționalității să nu solicite mai mult decât necesar pentru dovedirea stării de fapt fiscale, astfel încât sarcina noastră să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”* Ori în atare situație, prezentarea unui ordin de delegare, a unei copii după un mail sau a oricărui document de confirmare sau programare a întâlnirii, de indicare a locației unde vor avea loc discuțiile, ar fi putut proba cele susținute de petentă, nefiind o sarcină imposibilă sau extrem de dificilă pentru petentă.

– în data de 12.01.2017 conform foii de zbor, elicopterul s-ar fi deplasat în zona X doar 10 minute, în referat fiind specificat că scopul deplasării este “Supraveghere lucrare contract nr. 69/27.10.17 UAT Bran”, persoana care s-ar fi deplasat fiind dl M L.

Organele de control constată că indicativul pentru tipul zborului înscris în foaia de zbor este “PP” care semnifică “Pilot privat- un pilot deținător de licență de zbor privată care poate executa numai zboruri de aviație generală non profit”, astfel cum rezultă din explicațiile date de reprezentantul SC MA SRL înscrise în Procesul verbal nr. 141/11.09.2018. Astfel, se reține că în foaia de zbor este specificat un zbor necomercial, nonprofit efectuat de un pilot particular, nu un zbor în scopul activității economice așa cum se menționează în referatul intern atașat foii de zbor;

În motivarea contestației societatea nu prezintă niciun punct de vedere cu privire la constatarea organelor de control că indicativul pentru tipul zborului înscris în foaia de zbor este “PP”.

– în data de 23.02.2017, conform referatului intern atașat foii de zbor, dl M L s-ar fi deplasat pentru “Discuții V/ctr./31.05.2016”, în foia de zbor din data de 23.02.2017, fiind menționat zbor de la X la Băneasa (LR BS). Indicativul tipului de zbor înscris în foaia de zbor este “SPV”, termen pentru “Operațiuni de supraveghere”, dar în referatul intern se precizează că au avut loc discuții și nu supraveghere. În aceeași zi, conform foii de parcurs aferentă autoturismului ZZZ, în folosința d-lui M L, acesta s-a deplasat de la X la București și retur, total 365 km.

Referitor la această situație, în motivarea contestației, societatea precizează că domnul M L a mai rămas în București pentru discuții cu reprezentanții societății M Com SRL, fapt pentru care s-a luat decizia ca dl RD, salariat al societății, să se deplaseze cu mașina cu numărul ZZZ în București pentru a asigura transportul în X pentru dl M L, și că numai dl RM s-a reîntors la X cu elicopterul.

În susținerea acestor afirmații însă, se constată că petenta nu prezintă niciun document (de expl. Ordin de deplasare pentru dl RD, minută întâlnire sau orice alt document care să probeze că evenimentele au avut loc după cum susține petenta), astfel că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

– în data de 27.10.2017, în referatul intern atașat la foaia de zbor sunt specificați ca și participanți la deplasarea de la X la Sibiu dl M L și dl RM, iar la scopul deplasării este menționat “Discuții pe baza contractului nr. 456/2017/175 cu H România”. Organele de control constată că în

foaia de parcurs din 27 octombrie 2017, întocmită pentru autoturismul ZZZ, folosit de dl M L-administrator al SC X SRL, este înscris că în aceeași zi acesta s-a deplasat pe ruta X-Sibiu-X cu acest mijloc de transport. În afară de un referat intern, societatea nu a prezentat alte documente care să probeze această deplasare. Mai mult, se reține că există în aceeași dată o deplasare cu autoturismul ZZZ la Sibiu și retur. De asemenea, indicativul tipului de zbor înscris în foaia de zbor este "SPV", abreviere pentru "Operațiuni de supraveghere", dar în referatul intern se precizează că au avut loc discuții și nu supraveghere.

Referitor la faptul că în foaia de parcurs a autoturismul ZZZ, folosit de dl M L-administrator al SC X SRL, este înscris că în aceeași zi cu efectuarea zborului acesta s-a deplasat pe ruta X-Sibiu-X cu acest mijloc de transport, petenta susține că la întoarcere, dl M L s-a deplasat cu acest autoturism care a fost dus la Sibiu de către dl RD, dar nu prezintă niciun document care să probeze cele afirmate (de expl. Ordin de deplasare pentru dl RD) și nici nu motivează de ce dl M L nu s-a întors la X cu elicopterul.

– în referatul intern atașat la foaia de zbor din data de 29.10.2017, sunt specificați ca și participanți la deplasarea de la X la Sibiu dl M L și dl RM, iar la scopul deplasării este menționat "Discuții pe baza contractului nr. 456/2017/175 cu H România".

Aferent zborurilor din luna octombrie 2017 la Sibiu, SC MA SRL a refacturat către societatea verificată (cu factura nr. 2017159/30.10.2017) servicii aterizare/decolare, pasageri, securitate, handling, transport persoane cu autobuzul, preluare bagaje, facturate de către AI Sibiu RA, rezultând că zborurile la Sibiu au fost efectuate pentru transportul unor persoane la aeroport, pentru care au fost suportate diverse servicii aeroportuare și nu pentru discuții contractuale la partenerul H.

Societatea susține în contestație că aceste servicii refacturate de către societatea MA SRL sunt aferente deplasărilor efectuate de către reprezentanții societății la Sibiu conform explicațiilor din referat și care includ serviciile enumerate, inclusiv preluarea bagajelor adică a servietelor reprezentanților societății, ori pentru bagajele de mână se permite să fie transportate de posesori în autobuze și nu este necesar transportul acestora cu „dolly truck” așa cum este înscris în factura emisă de administratorul aeroportului.

– în data de 06.05.2016, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de la X la Iași și retur, dar în referatul anexat se precizează "Supraveghere șantier Cheile Grădiștei cf. Ctr. 21/31.04.2016". În contestație, petenta susține referitor la foaia de zbor din data de 06.05.2016, reprezentând deplasare de la X la Iași și retur, că această deplasare "s-a efectuat în baza contractului de agent nr. 01/15.09.2015 așa cum rezultă din referatul de deplasare și nu reprezintă supraveghere șantier Cheile Grădiștei așa cum afirmă echipa de inspecție fiscală."

Referitor la referatul din data de 06.05.2016 anexat de petentă la contestație și în care este înscris „conform contract de agent 01./15.09.2015” organele de control susțin că este un alt referat decât cel prezentat echipei de inspecție fiscală și că acesta nu prezintă mențiunea „conform cu originalul”. Inspectorii fiscali menționează că în timpul inspecției pentru data de 06.05.2016 a fost prezentat un alt referat, pe care petenta a semnat și a înscris "conform cu originalul" și care are înscris la scopul deplasării „Supraveghere șantier Cheile Grădiștei cf. Ctr. 21/31.04.2016”, referatul regăsindu-se anexat la dosarul contestației.

Astfel, afirmația petentei că zborul a fost efectuat în baza baza contractului de agent nr. 01/15.09.2015, și că eronat echipa de inspecție fiscală a constatat altceva, se constată nereală.

– în data de 26.07.2016, conform referatului intern atașat la foaia de zbor, dl M L s-ar fi deplasat în scopul "Supraveghere șantier cf. Ctr. 21/31.04.2016 Cheile Grădiștei" dar în foaia de zbor din 26.07.2016 este înscris un zbor LR BG-FAG-LR BG (X-F-X) și nu la locația Cheile Grădiștei.

Deși referitor la acest zbor petenta susține că scopul deplasării a fost pentru supravegherea lucrărilor efectuate conform contract nr. 21/31.04.2016 la Cheile Grădiștei așa cum se constată din foaia de zbor elicopterul s-a deplasat la F și nu la Cheile Grădiștei.

– în 16.11.2016, conform referat deplasare atașat foii de zbor, dl M L și dl RM s-ar fi deplasat la București cu scopul discuții contractuale V/ ctr./31.05.2016, dar în foaia de zbor din aceeași dată

este menționat un zbor de o oră (între 14:25-15:25) cu destinația "LRBG (X)-FAG-LRBG", fără timp de staționare pentru discuții, deci în zona F și nu în București cum este înscris în referat. Indicativul tipului de zbor înscris în foaia de zbor este "SPV", termen pentru "Operațiuni de supraveghere", dar în referatul intern se precizează că au avut loc discuții și nu supraveghere.

Referitor la foaia de zbor din data de 16.11.2016, reprezentând deplasare de la X la F și retur, petenta susține că s-a efectuat pentru identificarea unor calamități conform contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu Unitatea administrativ-teritorială Bran, și nu reprezintă „Discuții contractuale V/ctr.31.05.2016” așa cum afirmă echipa de inspecție fiscală.

Contrar acestei afirmații a petentei la dosar sunt anexate două foi de zbor și două referate pentru data de 16.11.2016, una la care face referire petenta (în referat fiind înscris ca scop identificarea unor calamități conform contractului nr. 69/27.10.2016 încheiat cu Unitatea administrativ-teritorială Bran între orele) zborul fiind efectuat în intervalul 10:45-11:22 și una pentru „Discuții contractuale V/ctr.31.05.2016” așa cum afirmă organele de control.

– în data de 21.09.2016, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de la X la Sibiu, în total 88 de minute iar în referatul intern anexat foii de zbor este specificat dl M L s-ar fi deplasat de la X la Sibiu pentru „Supraveghere lucrare Valea Oltului- ctr. nr. 6/22.03.2015-VS”.

– în data de 24.09.2015, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de la X la Sibiu în intervalul 10-10:30 și retur de la ora 11-11:34, în total 65 de minute, apoi se efectuează zboruri în X de la ora 14-15:24 și de la ora 16:30-16:55, în total 109 minute. În referatul intern anexat foii de zbor sunt menționați ca participanți la deplasare dl M L și dl RM iar scopul deplasării este "Supervizare Valea Oltului- ctr. nr. 6/22.03.2015-VS".

– în data de 25.09.2015, conform foii de zbor, se efectuează un zbor de la X la Sibiu în intervalul 15:50-**16:24**, cu retur de la ora **16** la 16:34, în total 69 de minute. În referatul intern anexat foii de zbor este înscris ca participant dl M L iar la scopul deplasării "cont. 12.03.2015-VS".

Referitor la deplasările din 24-25.09.2015, și din data de 21.09.2016 au fost solicitate reprezentantului societății explicații suplimentare și documente, referitoare la aceste zboruri. La această solicitare reprezentantul SC X SRL a afirmat în scris că *"În ceea ce privesc deplasările efectuate de către reprezentanții societății noastre pe Valea Oltului, menționăm faptul că în baza contractului nr. 6/12.03.2015, societatea noastră a livrat mărfuri în sortimente, cantitatea și calitatea prevăzute în anexa la contract, societății VS SRL, care execută lucrări la obiective situate în Valea Oltului. (...). Pe tot parcursul derulării contractelor au fost necesare repetate deplasări la fața locului pentru a superviza livrările de mărfuri în funcție de evoluția lucrărilor."*

Din analiza contractului nr. 6/12.03.2015 reiese la punctul 2.1 că obiectul acestuia a fost *"vânzarea-cumpărarea mărfurilor în sortimentele, cantitatea, calitatea și prețurile prevăzute în oferta anexată prezentului contract"*, la punctul 2.3. se stipulează că *"Mărfurile vor fi livrate în termenele stipulate în comenzile sau în ofertele care sunt parte integrantă în prezentul contract"*, iar la punctul 2.4. este prevăzut că *"Mărfurile livrate vor fi însoțite de declarație de calitate și conformitate, aviz."*

În susținerea contestației reprezentantul societății X SRL, invocă dispozițiile punctului 3.1. din contract care prevede că recepționarea mărfurilor se face de către o comisie formată din delegatul/delegații vânzătorului și delegatul/delegații cumpărătorului și motivează că deplasarea pe Valea Oltului a fost efectuată pentru a superviza livrările de mărfuri în funcție de evoluția lucrărilor, și nu stadiul de evoluție a lucrărilor.

Aceste afirmații nu pot fi reținute în soluționarea contestației, având în vedere că așa cum am citat anterior mărfurile vor fi livrate în termenele stipulate în comenzile sau în ofertele astfel că nu se justifică necesitatea supervizării evoluției lucrărilor, iar în ceea ce privește participarea reprezentantului vânzătorului la recepționarea mărfurilor se reține că nu a fost prezentat niciun document din care să reiasă că pe acest șantier, la datele respective, au avut loc livrări de mărfuri în baza contractului 6/12.03.2015.

– în data de 15.10.2015, conform referatului atașat foii de zbor, dl M L s-a deplasat la F pentru "discuții contractuale-RF SRL ctr. nr. 1/15.07.2015", în foaia de zbor fiind consemnat că zborul de la X la F s-a desfășurat între 16-16:32 (32 minute), elicopterul a staționat până la ora 17, după



care s-a întors și la ora 17;26 a aterizat la X. În data de 16.10.2015, conform referatului atașat foi de zbor, dl M L s-a deplasat la F pentru “discuții contractuale-RF SRL ctr. nr. 1/15.07.2015” și în 18.10.2015 conform referatului atasat foi de zbor, dl RM s-a deplasat la F pentru “discuții contractuale-RF SRL ctr. nr. 1/15.07.2015, în timp ce în foile de zbor aferente acestor referate, zborurile efectuate de la X la F și retur s-au desfășurat între 11:30-12:28, respectiv 11-11:48, fără a staționa, rezultând astfel că nu ar fi putut avea loc “discuții contractuale”. Organele de control menționează că societatea X SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu societatea RF SRL Contractul de închiriere nr. 1 din 5.07.2015, având ca obiect închirierea de autovehicule, utilaje și echipamente. Indicativul tipului de zbor înscris în foaia de zbor este “SPV”, termen pentru “Operațiuni de supraveghere”, dar în referatul intern se precizează că ar fi avut loc discuții și nu supraveghere.

În contestație societatea precizează că nu înțelege „de unde echipa de inspecție fiscală a dedus că zborurile din data de 16.10.2018 respectiv 18.10.2018 au fost efectuate fără staționare, contrar celor întamplate și așa cum rezultă din referatele de deplasare puse la dispoziție de societatea noastră”, societatea indicând eronat anul 2018 în loc de 2015, dar din analiza foilor de zbor anexate la dosar se constată că în acestea nu este evidențiat timp de staționare.

– în data de 04.12.2015, au fost efectuate 3 zboruri însumând 82 minute. Conform referatului atașat foi de zbor, dl M L s-a deplasat în zona X, în scopul “Dezvoltare afacere balastieră, achiziție teren”. Organele de control au constatat că pentru terenul achiziționat în anul 2015 a fost încheiat un contract de vânzare- cumpărare, autentificat sub nr. 2043/20.11.2015, deci la o dată anterioară datei deplasării cu elicopterul.

Referitor la acest zbor, în susținerea contestației petenta afirmă că „echipa de inspecție fiscală a omis în analiză și deplasările din data de 30.09.2015 și 03.11.2015 care au fost efectuate tot cu scopul identificării unor terenuri pentru dezvoltarea unei balastiere, fapt concretizat prin încheierea contractului de achiziție teren mai sus menționat. Ulterior, respectiv în data de 04.12.2015, societatea noastră s-a deplasat la terenul achiziționat pentru a identifica modul de „dezvoltare,, a acestei activități de exploatare. Vrem de asemenea să precizăm faptul că în anul 2018, societatea noastră a realizat venituri din exploatarea resurselor naturale de pe terenul achiziționat, fapt omis a fi prezentat de către echipa de inspecție fiscală.”

În referatul transmis cu dosarul contestației, organele de control precizează că susținerea petentei cum că deplasarea din 04.12.2015 s-a efectuat pentru a identifica modul de dezvoltare a acestei activități de exploatare (balastieră), nu este pertinentă, având în vedere faptul că la data deplasării societatea nu avea (și nu are nici în prezent) niciun punct de lucru declarat (așa cum rezultă din aplicația INFOPC-Pregătirea controlului” din baza de date ANAF), deci nu a avut o balastieră în zona X, așa cum afirmă petenta. Prin urmare, aceste zboruri nu pot fi atribuite activității economice a societății/operatiunilor sale taxabile.

În ceea ce privesc deplasările cu elicopterul W la București pentru discuții contractuale cu SC V Europe SRL, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin adresa nr. 1615/12.09.2018, au fost solicitate date și informații referitoare la întâlnirile dintre reprezentanții acestei societăți și reprezentanții societății verificate. Organele de control menționează că societatea X SRL a achiziționat intracomunitar aparatură medicală (de la V Bulgaria) pe care a închiriat-o către SC OC SRL iar mentenanța acestor aparate este efectuată de SC V Europe SRL, cu care societatea a încheiat următoarele contracte: nr. 7032/31.05.2016 (pentru Clinac 1 și Unique Power), nr. 7033/31.05.2016 (pentru Clinac 1 și 2), fn/01.06.2017 (pentru Unique Power și Clinac 1) și Actul adițional nr. 1/01.06.2018 la contractul de mentenanță fn/01.06.2017 prin care se cesionează Contractul de mentenanță de la X SRL către OC.

În răspunsului transmis prin adresa nr. 52229/20.09.2018, înregistrată la organul fiscal sub nr. 1660/21.09.2018, de către SCA X, reprezentant convențional al SC V Europe SRL, se precizează următoarele:

- anterior încheierii angajamentelor menționate au existat mai multe sesiuni de negociere desfășurate atât prin corespondență precum și direct, cu participarea mai multor persoane (care nu sunt angajate ale SC X SRL) printre care și dl MR și dl RM, cu precizarea că aceștia nu au fost prezenți la toate reuniunile de negociere, ci doar la unele;

- Majoritatea întâlnirilor de negociere au avut loc la sediul Societății de Avocați X din București restul fiind la sediul V sau în alte locații;
- întâlnirile au avut loc după cum urmează: pentru contractele semnate în anul 2016– în intervalul martie-mai 2016, pentru contractele semnate în anul 2017– în intervalul aprilie-iunie 2017, pentru contractele semnate în anul 2018– în intervalul mai -iunie 2018;
- ulterior încheierii contractelor de mai sus nu au mai existat întrevederi și/sau negocieri pe marginea angajamentelor asumate, singurele aspecte după acest moment fiind intervențiile tehnice inopinate și de mentenanță curentă.

La adresa de răspuns este atașată corespondența electronică (e-mail-uri) ce conține date despre întâlnirile fixate și solicitări de intervenții service, din analiza cărora s-au constatat următoarele:

- › prin e-mail-ul din 19.04.2016 adresat d-nei AH (în cc: dl Marcel B; dl RP) se solicită de către d-na MP o întâlnire în 22.04.2016 pentru definitivarea aspectelor ce au făcut obiectul negocierilor și semnarea contractelor, organele de control sesizând că niciuna dintre aceste persoane nu este angajată la SC X SRL;
- › prin e-mail-ul din 21.04.2016 dl JE transmite d-nei AH și d-lui DL, contractul de mentenanță cu comentarii, organele de control sesizând că niciuna dintre aceste persoane nu este angajată la SC X SRL;
- › prin e-mail-ul din 25.04.2016 d-na MP solicită o întâlnire cu d-na AH, pentru a finaliza tranzacția cu V, organele de control sesizând că niciuna dintre aceste persoane nu este angajată la SC X SRL;
- › prin e-mail-ul din 27.04.2016 adresat d-nei AH și d-lui M B, d-na MP stabilește o întâlnire în 03.05.2016 pentru a finaliza negocierilor cu V, organele de control sesizând că niciuna dintre aceste persoane nu este angajată la SC X SRL;
- › prin e-mail-ul din 30.05.2016 transmis către AH, Ruxandra Visoiu, DS și Ana Maria F, d-na MP stabilește o întâlnire în 31.05.2016 pentru semnarea contractelor, organele de control sesizând că niciuna dintre aceste persoane nu este angajată la SC X SRL. Se precizează în e-mail că vor fi prezenți la întâlnire dl MR și dl L M.

Din analiza foilor de zbor ale elicopterului W s-a constatat că au fost efectuate în perioada 23.09.2015-08.12.2017 un număr de 26 de zboruri justificate ca fiind pentru discuții contractuale V, astfel cum reiese din referatele interne atașate foilor de zbor. Coroborând datele din aceste documente cu cele primite de la SC V Europe SRL, echipa de control a constatat că:

- ✓ pentru contractele semnate în intervalul martie-mai 2016, există o confirmare pentru o întâlnire în 03.05.2016 și una în 31.05.2016, dar niciuna din aceste date nu se regăsesc în foile de zbor;
- ✓ pentru contractele semnate în intervalul aprilie-iunie 2017 nu există confirmări pentru întâlniri, există un contract fn/01.06.2017, dar această dată nu se regăsește în foile de zbor;
- ✓ după semnarea contractelor de mentenanță nr. 7032/31.05.2016, 7033/31.05.2016 și fn/01.06.2017, astfel cum rezultă din răspunsul dat de reprezentantul SC V Europe RL, nu au mai avut loc discuții, negocieri și cu toate acestea există în perioada ulterioară semnării contractelor, zboruri la Băneasa, în referatele interne la scopul deplasării fiind înscris „discuții contractuale V”.

În contestația formulată, petenta sesizează că *„Referitor la adresa transmisă de către echipa de inspecție fiscală societății V Europe SRL prin care au fost solicitate date și informații referitoare la întâlnirile avute cu reprezentanții societății noastre observăm faptul că echipa de inspecție fiscală a omis în a prezenta în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală faptul că a solicitat informații și date și societății M Com SRL dar care nu au fost prezentate în cuprinsul Raportului.”*

Referitor la această afirmație, în Referatul transmis organului de soluționare și anexat la dosarul contestației, echipa de control precizează că a solicitat M Com SRL prezentarea unor documente (invitații, e-mail-uri, registre, evidența persoanelor care au intrat/ieșit în/din incinta societății, etc), care să ateste că reprezentanții SC X SRL s-au deplasat la acest partener, precum și datele în care au avut loc întâlnirile și documentele încheiate cu aceste ocazii.

În răspunsul transmis pe e-mail, în data de 13.09.2018, de dl GV, reprezentantul SC M Com SRL, acesta a precizat următoarele: „Menționez că nu știu să zic numărul întâlnirilor sau datele în care au avut loc, ele fiind pe parcursul unei perioade lungi de timp. De asemenea nu posed documente justificative care să ateste data sau locul acestor întâlniri.”, astfel că, având în vedere răspunsul evaziv, tratat la modul general, organele de inspecție fiscală nu l-au considerat relevant pentru stabilirea stării de fapt fiscale și nu l-au cuprins în constatarile din raportul de inspecție fiscală, aplicând prevederile art. 6 “Exercitarea dreptului de apreciere” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de control mai menționează că dl GV, administrator al SC M SRL, a beneficiat de avantaje din partea SC X SRL, aceasta din urmă suportând costurile din factura nr. 59865/04.03.2018 emisă de SC Sporthotel Reisch GmbH din Austria, înregistrată în contabilitatea SC X SRL (cazare și restaurant în perioada 28.02-04.03.2018, în valoare de 1.455,60 euro-6.781,64 lei), aspect tratat în subcapitolul *Motiv de fapt*-Impozit pe profit, petenta necontestând încadrarea ca nedeductibile a acestora.

Organele de inspecție fiscală rețin în mod corect că existența unor contracte încheiate cu SC M Com SRL, nu atestă că pentru încheierea lor, deplasarea la client a fost făcută cu elicopterul și nici numărul deplasărilor. Se reține că în adresa transmisă, nici reprezentantul SC M Com SRL nu face nicio referire, măcar în termeni generali, cu privire la mijloacele de transport sau frecvența întâlnirilor.

Organul de soluționare mai reține că societatea nu contrazice în niciun fel cele susținute de reprezentantul SC V Europe SRL și nici nu comentează concluziile organelor de control cu privire la zborurile care au fost justificate ca fiind efectuate pentru „discuții V”, preferând să mute discuția în zona SC M SRL.

Referitor la abrevierile folosite pentru tipul zborului „GAF” și „GA” care reprezintă zboruri de aviație generală, petenta susține că aceste operațiuni sunt accesorii unei activități economice principale și că în cazul său reprezintă transport de persoane din conducerea societății SC X SRL în interesul activității desfășurate ori așa cum am arătat anterior în urma verificărilor efectuate nu s-a confirmat tocmai faptul că transportul ar fi fost efectuat în interesul activității desfășurate.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că din totalul de 5.174 de minute (reprezentând **23,96%** din total ore zbor), justificate de societate prin referatele interne ca fiind aferente unor deplasări în favoarea ei, 3.520 de minute (**68%** dintre acestea, respectiv 16,30% din total ore zbor elicopter) sunt nejustificate (neconfirmate sau au fost constatate inadvertențe între foile de zbor și referatele interne) astfel cum s-a menționat mai sus.

Având în vedere inadvertențele constatate între datele înscrise în foile de zbor și cele din referatele interne anexate, coroborate cu informațiilor din foile de parcurs și cele primite de la terți, organele de inspecție fiscală au constatat că referatele interne întocmite de societatea verificată, nu pot fi considerate documente justificative.

Astfel, date fiind cele mai sus menționate, în condițiile în care nu au fost prezentate alte documente justificative (ordine de deplasare, minute întâlniri, extrase mail pentru programare întâlniri, sau orice alt document probator) în mod legal organele de control au concluzionat că societatea nu a probat că zborurile cu elicopterul W au fost efectuate în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Se reține că în mod legal organele de control au stabilit în sarcina SC X SRL obligația colectării TVA în sumă de T6 lei, raportat la o bază de impozitare care cuprinde prețul de cumpărare a bunurilor și serviciilor aferent achiziției, întreținerii și funcționării aeronavei, pentru orele cât aceasta a fost pusă gratuit la dispoziția altor persoane fizice sau juridice, în condițiile în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru achizițiile în speță iar operațiunile sunt asimilate unor livrări/prestări în sfera TVA.

F) Referitor la aeronava tip elicopter W, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stabilit o perioadă de amortizare de trei ani și că a dedus cheltuieli cu amortizarea în sumă de B22 lei/lună.

Pentru justificarea perioadei de amortizare folosite, reprezentantul societății a prezentat un memoriu tehnic, având antetul SC MA SRL (societatea de la care SC X SRL a achiziționat aeronava), semnat de directorul tehnic al societății vânzătoare, dl DC, în care se precizează următoarele:

*„Elicopterul este fabricat în configurație „single pilot”, autorizat pentru zbor VFR zi și noapte, și dotat cu o instalație completă de filmare CINEFLEX HIDEF (cameră+ pupitru de comandă). Având în vedere datele tehnice, gradul de uzură și deprecierea aeronavei comparativ cu evoluția pieței, se recomandă utilizarea optimă a aeronavei pe o perioadă de cel mult 36 de luni.”*

De asemenea, a fost prezentat un Proces verbal de recepție din 27/08/2015, semnat de comisia de recepție formată din următorii membri:

- M L C, având funcția de director general;
- Turcu Marius, având funcția de șef departament;
- Matei Marius, având funcția de gestionar.

Conform adresei transmise prin e-mail în data de 19.10.2018 (ca urmare a solicitării de către organele de inspecție fiscală a unor explicații suplimentare referitoare la calificarea persoanelor din comisia de recepție a elicopterului), reprezentantul SC X SRL precizează: *„Comisia tehnică care a semnat Procesul Verbal de recepție nu este în mod clar specializată, având în vedere caracteristicile tehnice pentru acest echipament, dar tocmai datorită acestui fapt s-a solicitat un punct de vedere cuprins în Memoriul tehnic, din partea unui expert independent, pentru a putea efectua toate operațiile privind recepția echipamentului și implicit stabilirea duratei normale de utilizare.”*

În urma analizei documentului prezentat ca justificare pentru încadrarea amortizării pe o perioadă de trei ani organele de control au constatat ca memoriul tehnic prezentat, nu întrunește condițiile de formă impuse pentru ca un înscris să capete calitatea de document justificativ, acesta nefiind datat și neavând număr de înregistrare, condiții prevăzute de Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar-contabile conform căruia:

*“A. Norme generale*

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

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

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

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

Referitor la afirmația petentei că „Memoriul tehnic,, nu figurează în Anexa la HG nr. 2634/2015, se reține că prin acest act normativ nu sunt enumerate cu titlu limitativ documentele financiar- contabile ci acesta cuprinde Norme generale, pe care trebuie să le îndeplinească orice document pentru a avea calitatea de document justificativ și normele specifice și modele de documente financiar-contabile pentru anumite documente pentru care legiuitorul a considerat necesară îndeplinirea unor condiții suplimentare, cu precizarea că fiecare entitate poate adapta



modele de documente în funcție de specificul propriu și de necesități, astfel cum se stipulează la art. 2 din HG 3512/2008, în vigoare la momentul achiziției aeronavei:

„art. 2

(1) Se aprobă Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, cuprinse în anexa nr. 2.

(2) Modelele documentelor financiar-contabile cuprinse în anexa nr. 3 pot fi adaptate din punctul de vedere al formatului, în funcție de necesități, cu obligația respectării conținutului minimal prevăzut în anexa nr. 2.”

respectiv la art. 4 alin.(1) și (2) din HG nr. 2634/2015:

„-art.4

(1) Modelele documentelor financiar-contabile sunt cuprinse în anexa nr. 3.

(2) Fiecare entitate poate adapta, în funcție de necesități, modelele documentelor financiar-contabile.”

De asemenea, organele de control au constatat că memoriul tehnic este întocmit de un angajat al societății vânzătoare SC MA SRL, care nu poate fi considerat un expert tehnic independent, astfel cum este stipulat în Anexa 1, III - Alte precizări , pct. 3 din HG nr. 2139/2004, în condițiile în care între societatea vânzătoare și societatea verificată există o relație de afiliere indirectă dată de faptul că dl RM, asociat unic și administrator al societății vânzătoare a aeronavei, SC MA SRL, este și manager al SC X SRL, societatea cumpărătoare, din data de 17.12.2013, astfel cum rezultă din programul Revisal.

În conformitate cu prevederi punctului 2 alin. (1) din SECȚIUNEA a 2-a din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Persoane afiliate

2. (1) În scopul aplicării prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere factual cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere, are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.”

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) și ale art. 24 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015, menținute la 25 alin. (3) lit. i) și ale art. 28 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Legea 571/2003

„art. 21 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

art. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

Legea 227/2015

art. 25 Cheltuieli

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

[...]

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

art. 28 **Amortizarea fiscală**

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

Totodată, se reține că în Hotărârea nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, Anexa 1-Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, la punctul I. *Dispoziții generale* și la punctul III. *Alte precizări*, legiuitorul a prevăzut că:

„ I. *Dispoziții generale*

1. *Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.*

2. *Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.*

[...]

III. *Alte precizări*

*În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic **independent**.*”

Definiția noțiunii de independent, conform Dicționarului explicativ al limbii române este: „care nu depinde de nimeni sau nimic, liber, de sine stătător, neatârnat, fără relație cu altceva, etc.”

Având în vedere faptul că Raportul prezentat de petentă, așa cum s-a arătat anterior, nu a fost întocmit de un expert tehnic independent, așa cum impune prevederea legală antecitată, între SC X SRL și SC MA SRL existând o relație de afiliere, organele de control în mod legal au reconsiderat durata normală de funcționare de la 3 ani cum a încadrat petenta, la 4 ani, reprezentând limita inferioară a intervalului prevăzut în Hotărârea nr. 2139/2004 pentru codul de clasificare 2.3.4.3.- Elicoptere pentru transport de călători, mărfuri sau destinație specială (împrăștierea îngrășămintelor, montaj etc.), unde se încadrează aeronava în cauză, respectiv 4-8 ani.

Referitor la afirmația petentei că încadrarea duratei de amortizare de la 3 ani la 4 ani, nu reprezintă o tranzacție așa cum este prevăzut la art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, se reține că echipa de inspecție fiscală nu a invocat, așa cum afirmă petenta, alin. (4) al art. 11 din Legea nr. 227/2015, ci a reîncadrat durata de amortizare de la 3 ani la 4 ani, în baza art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 28 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile din Anexa 1 la HG nr. 2139/2004 și cu cele ale art. 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003, respectiv 227/2015.

Astfel, se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca deductibile fiscal, cheltuielile cu amortizarea la nivelul sumei de B25,38 lei/lună și au încadrat diferența dintre amortizarea lunară deductibilă stabilită de petentă, respectiv B22 lei/lună și amortizarea deductibilă recalculată de echipa de control, de B26 lei/lună, la cheltuieli nedeductibile fiscal,

rezultând pentru perioada 01.09.2015-31.03.2018, o **bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B9 lei** (31 linuxB26 lei), contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la mențiunea petentei că organele de inspecție fiscală se contrazic în analiză deoarece „echipa de inspecție fiscală admite la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea aeronavei dat fiind faptul că aceasta îndeplinește condițiile prevăzute la art. 28 alin. (2) din Codul fiscal actual în ceea ce privește calificarea ca mijloc fix amortizabil în sensul utilizării acesteia pentru a fi închiriat terților, dar la momentul analizei taxei pe valoarea adăugată deduse de societatea noastră aferentă achiziției aeronavei, afirmă că aceasta nu a fost pusă la dispoziția operatorului aerian în scopul obținerii veniturilor din închiriere, stabilind astfel fără niciun temei legal TVA colectată în sarcina societății noastre, ca diferență între TVA dedusă de societatea noastră, în sumă de T12 lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de T11 lei aferent facturilor de închiriere emise.”, organul de soluționare reține că în speță, dreptul de deducere a amortizării a fost acordat deoarece societatea a înregistrat venituri din închirierea aeronavei către terțe persoane.

În ceea ce privește operațiunea de achiziționare a elicopterului, în baza căreia a dedus TVA în sumă de T12 lei, societatea precizează că a aplicat prevederile art. 145 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, și că a obținut venituri din închirierea echipamentului de zbor în valoare de B8,54 lei pentru care a colectat TVA în sumă de T11 lei.

În cauză organul de soluționare reține că deficiențele constatate de către echipa de control nu au vizat TVA dedusă de petentă aferent achiziției aeronavei sau a bunurilor/serviciilor necesare întreținerii și funcționării acesteia, în urma inspecției fiind colectată TVA pentru că societatea a utilizat aeronava pentru a fi pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, operațiune asimilată potrivit codului fiscal unei livrări cu plată, legiuitorul prevăzând obligativitatea colectării taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care taxa aferentă achizițiilor a fost dedusă.

Societatea susține că organele de control s-au implicat în practicile comerciale ale sale atunci când a concluzionat că aeronava a fost pusă la dispoziția SC MA SRL doar pentru că această societate deține licența de operare aeronave și nu în scopul obținerii de venituri din închiriere de către SC X SRL. Deși nu este de acord cu susținerea organelor de control că aeronava nu a fost pusă la dispoziția operatorului aerian în scopul obținerii veniturilor din închiriere, din documentele la dosar se reține că la solicitarea organelor de control de a preciza motivul pentru care elicopterul a fost dat în chirie către SC MA SRL însuși reprezentantul societății a afirmat că „elicopterul a fost pus la dispoziția societății MA care deține certificatul de operator aerian”.

Totodată, cu prilejul controlului efectuat la SC MA SRL dl RM, administratorul SC MA SRL, a afirmat că încheierea contractelor de închiriere aeronave de către proprietari, în calitate de locatori, către SC MA SRL, în calitate de locatar, a fost necesară pentru a se putea opera aeronavele, deoarece proprietarii acestora nu dețineau licență în acest sens, iar tariful pentru închiriere/ora de zbor, practicat de proprietarii aeronavelor, se regăsește în contravaloarea serviciilor de transport (zbor), stabilite prin contractele de transport încheiate de către SC MA SRL în calitate de prestator și clienții săi, printre care și SC X SRL.

Practic, X SRL nu are niciun beneficiu din aceasta tranzacție (închiriere), aceasta fiind un element de cost al facturilor de transport emise SC MA SRL către societatea verificată, reprezentând contravaloare zboruri efectuate pentru SC X SRL.

Societatea invocă jurisprudența CJUE și susține că faptul că o tranzacție este realizată la un preț mai mare sau mai mic față de prețul de piață este fără relevanță din punct de vedere al TVA întrucât valoarea impozabilă pentru livrarea de bunuri sau servicii cu titlu oneros este considerația primită pentru bunuri. Dar în speță se reține că deficiențele constatate de echipa de control și sumele suplimentare stabilite cu titlu de TVA, așa cum am arătat anterior, nu au fost generate de prețul practicat pentru închirierea aeronavei, fapt pentru care jurisprudența invocată

nu se aplică speței. În mod eronat petenta face trimitere la prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, preluate la art. 286 alin. (1) lit. a) 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:*

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

În speță, așa cum am arătat anterior baza suplimentară pentru TVA fiind stabilită 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 alin. (1)*

*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. 130<sup>1</sup> 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;”*

În contestația formulată, petenta consideră că invocarea de către echipa de control, în motivarea în drept a deciziei de impunere, a dispozițiilor art. 128 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 129 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003, respectiv ale art. 270 alin. (4) lit. a) și b) și ale art. 271 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015, este eronată deoarece echipamentul de zbor a fost închiriat către SC MA SRL. Ori aceste încadrări au la bază concluziile organelor de control care au la bază analiza documentelor prezentate, a constatarilor proprii coroborate cu explicațiile primite de la reprezentantul societății și cu informațiile primite de la terți, fapt care a condus la stabilirea stării de fapt fiscale. Astfel, organele de inspecție au constatat că aeronava tip elicopter W, a fost pusă la dispoziția altor persoane în mod gratuit, sau a fost folosită în alte scopuri decât în scopul activității economice/folosul operațiunilor taxabile ale societății, și că nu s-a demonstrat fără echivoc că a fost folosită în scopul operațiunilor taxabile/activității economice a societății, în condițiile în care SC X SRL, proprietarul bunului, suportă toate costurile cu bunurile și serviciile aferente exploatării acesteia (piese de schimb, combustibil- care sunt bunuri, altele decât cele de capital, întreținere, hangarare și transport, mentenanță, operare, asigurare, autorizații, taxe), toate acestea fiindu-i refacturate de operatorul elicopterului.

Se reține deci că urmare a inspecției fiscale, organele de control au constatat 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.

**Drept urmare, considerând cele mai sus menționate la punctele III.1.1.-III.1.3.,** 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/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, pentru baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de B27 lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de I lei și pentru TVA în sumă de T lei. Totodată urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei privind modificarea a bazei de impozitare F-Y/15.03.2019, pentru baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit în sumă de B lei, sumă care a diminuat pierderea fiscală la 31.03.2018.

**III.2. Referitor la contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/ 13.12.2018, emise de A.J.F.P. X, prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de A lei, aferente debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, corectată material la 15.03.2019**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, este dacă societatea datorează aceste obligații, în condițiile în care accesoriile au fost calculate în baza principiului „accesoriul urmează principalul”, iar în urma soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/31.10.2018, corectată material la 15.03.2019, s-a dispus respingerea contestației pentru total obligații fiscale principale contestate în sumă de X lei iar societatea nu a contestat obligații principale în sumă de 94.793 lei.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale în sumă totală de X1 lei din care I1 lei impozit pe profit și T14 lei TVA.

Prin Deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/13.12.2018, organul fiscal competent, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **A2 lei**, după cum urmează:

- D1 lei dobânzi impozit pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- D2 lei dobânzi TVA;
- P2 lei penalități de întârziere TVA;
- 1 leu dobânzi vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate;
- PN2 lei penalități de nedeclarare impozit pe profit;
- PN3 lei penalități de nedeclarare TVA.

Din anexa Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. X/13.12.2018, reiese că suma de **A lei** o reprezintă accesorii calculate pentru obligațiile de plată principale individualizate în Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018, începând cu data la care obligațiile fiscale au devenit scadente și până la data emiterii deciziilor de accesorii contestate, 13.12.2018.

Prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 3713/30.01.2019 societatea solicită anularea Deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018 pentru suma de A lei, din care D1 lei dobânzi impozit pe profit, P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit, D2 lei dobânzi TVA, P2 lei penalități de întârziere TVA și PN1 lei penalități de nedeclarare, calculate aferent obligațiilor stabilite prin Decizia de impunere F-X/31.10.2018.

Organul de soluționare reține că prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 1695/16.01.2019, societatea contestă doar parțial obligațiile stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018, respectiv se îndreaptă împotriva TVA în sumă de T lei și

a impozitului pe profit în sumă de 1 lei, dar contestă integral accesoriile calculate de către organul competent.

În contestația formulată, societatea consideră că prevederile Codului de Procedură Fiscală stabilesc faptul că diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere: până la data de 5 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna, respectiv până la data de 20 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din luna.

Contestatară interpretează normele fiscale în sensul că acestea stabilesc ca regulă generală obligativitatea comunicării diferențelor de taxe, astfel că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor aferente drepturilor determinate ulterior emiterii deciziei de impunere.

**În drept**, calculul accesoriilor s-a efectuat în baza prevederilor art. 119, art. 120 și 120<sup>1</sup> din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173, 174 și 176 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

**Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

O.G. 92/2003/R	Legea 207/2015
„art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.	„art. 173 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.
<b>Art. 120 Dobânzi</b> (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”	art. 174 Dobânzi (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...] (5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.
<b>Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere</b> (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”	art. 176 Penalități de întârziere (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere
	<b>art. 181 Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central</b> (1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de

	<i>nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”</i>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Prin urmare, conform dispozițiilor legale antecitate, dobânzile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor față de bugetul general consolidat, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal, de la data scadenței și până la data achitării efective.

În contestația formulată împotriva Deciziilor de accesorii nr. X/13.12.2018, societatea interpretează prevederile Codului de Procedură Fiscală în sensul că acestea stabilesc faptul că diferențele de obligații fiscale se achită în funcție de data comunicării deciziei de impunere: până la data de 5 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din luna, respectiv până la data de 20 a lunii următoare, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din luna și consideră că accesoriile nu pot fi calculate decât în raport cu data la care i s-a comunicat că datorează o sumă de bani, astfel că momentul comunicării marchează începutul pentru calculul accesoriilor aferente drepturilor determinate ulterior emiterii deciziei de impunere.

Referitor la această susținere a petentei organul de soluționare reține că societatea contestatară face o confuzie între termenul de plată prevăzut la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, menținut la art. 156 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și care prevede că:

„art. 156

*(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:*

*a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;*

*b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.”*

și termenul de scadență la care face referire art. 173 din Legea 207/2015, respectiv art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, considerând că organul fiscal nu trebuia să calculeze accesorii până la împlinirea termenului de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015.

**În drept**, conform prevederilor art. 111 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, preluate la art. 154 alin. (1) din Legea 207/2015:

“art. 154 **Scadența creanțelor fiscale**

*(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”*

Astfel, se constată că dispozițiile Codului de procedură fiscală fac distincție între termenul de plată și termenul de scadență, la art. 111 alin (1) din OG 92/2003/R, respectiv 154 alin. (1) din legea 207/2015 fiind stipulat că **scadență creanțelor fiscale intervine la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau alte legi**, iar la art. 111 alin. (2) din OG 92/2003/R, respectiv art. 156 alin. (1) din Legea 207/2015, se stabilesc **termene de plată** pentru obligațiile fiscale principale și accesorii în funcție de data comunicării acestora.

Se reține deci că termenul de scadență nu se confundă cu termenul de plată care reprezintă termenul până la care contribuabilul trebuie să achite suma respectivă și care este diferențiat în funcție de data comunicării, spre deosebire de data scadență care este fix stabilită în raport cu norma juridică încălcată și cu natura impunerii.

Potrivit doctrinei, termenul de plată poate fi stabilit la o dată ulterioară scadenței, fiind acordat de legiuitor ca o perioadă de grație în vederea achitării obligațiilor fiscale, până la acest

**termen de plată** nefiind demarată procedura de executarea silită a obligațiilor de plată stabilite suplimentar, însă neachitarea debitului după expirarea **termenului de scadență atrage obligația de plată a accesoriilor conform art. 119 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală respectiv 173 și 181 din Legea 207/2015 în vigoare de la 01.01.2016.**

Drept urmare, în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, pentru neachitarea obligațiilor fiscale la termenul de scadență se calculează dobânzi, penalități și penalitățile de nedeclarare, începând cu ziua imediat următoare scadenței - determinata functie de momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care generează obligatiile fiscale datorate.

În speță sunt incidente prevederile art. 120 și 120<sup>1</sup> din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (art. 174 și 176 din Legea 207/2015), conform cărora dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua următoare **termenului de scadență**. De asemenea, conform prevederilor art. 181 din Legea 207/2015 penalitatea de nedeclarare se calculează începând cu ziua imediat următoare **scadenței**.

Cu privire la data scadenței, de la care petenta datorează accesorii pentru sumele stabilite prin Decizii de impunere, conform prevederilor legale anterior enunțate, aceasta diferă în funcție de natura obligației fiscale principale și de prevederile Codului fiscal.

Astfel, **în cazul TVA**, sunt incidente prevederile art. 134 alin. 2 și alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 280 alin. (2) și (3) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

*“art. 134 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

Legea 227/2015

*„art. 280 (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).”*

De asemenea, potrivit prevederilor art. 157 alin. (1) și 156<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 326 alin. (1) și art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016::

**art. 157 Plata taxei la buget**

*(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

**art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

*(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*



**art. 326 Plata taxei la buget**

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.

**art. 323 Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 316 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 301 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul\*) stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Conform prevederilor legale antecitate, pentru TVA stabilită suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, exigibilitatea a intervenit în luna în care petentul a înregistrat taxa în jurnalul de cumpărări sau când petenta trebuia să colecteze taxa iar exigibilitatea plății taxei a intervenit la data de 25 a lunii următoare, când a depus decontul de taxă prin care și-a exercitat nejustificat dreptul de deducere sau în care nu a cuprins taxa pe care avea obligația să o colecteze, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Din interpretarea textelor legale se constată că în mod legal organul fiscal a calculat accesorii aferente TVA de la data scadenței, prevăzută la art. 157 respectiv art. 326 din **Codul fiscal** citate mai sus, până la data emiterii deciziilor de calcul accesorii contestate.

**Referitor la impozitul pe profit**, sunt incidente prevederile art. 34 alin. (1) și art. 35 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 41 alin. (1) și art. 42 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, conform cărora:

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

**"art. 34 Declararea și plata impozitului pe profit**

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35.

**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."

Legea 227/2015

**„art. 41 Declararea și plata impozitului pe profit**

(1) Calculul, declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 42. Nu intră sub incidența acestor prevederi contribuabilii care se dizolvă cu lichidare, pentru perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare.

**art. 42 Depunerea declarației 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. 41 alin. (5) lit. a) și

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

b), alin. (16) și (17), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 86 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, menționate la art. 95 alin. (4) din Legea 207/2015, conform căroră:

“art. 86. – (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.”

Conform prevederilor legale antecitate, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a inspecției fiscale, societatea avea obligația plății până la data de 25 a lunii următoare încheierii trim. I-III, respectiv până la 25 martie a anului următor, dată după care, în caz de neachitare, se datorează accesorii.

Date fiind cele anterior arătate, se constată că în mod corect organul fiscal de administrare a calculat, aferent impozitului pe profit și TVA stabilită suplimentar de plată urmare a celor constatate la efectuarea inspecției fiscale, accesorii de la data scadenței și până la data emiterii deciziei, în condițiile în care acestea nu au fost achitate la bugetul de stat.

**Astfel, organul de soluționare constată ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziilor referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018 pentru aspectele de procedură sesizate de petentă.**

Organul de soluționare reține că prin contestație societatea nu aduce argumente prin care să combată modul de calcul al accesoriiilor sub aspectul bazei de calcul a acestora, cotei de dobânzi aplicate și însumării produselor dintre baza de calcul a dobânzilor, numărul de zile întârziere și cota de dobânzi aplicată.

### III.2.1. Referitor la accesoriiile aferente TVA în sumă de T20 lei și impozitului pe profit în sumă de I2 lei

Din documentele la dosarul contestațiilor, organul de soluționare reține că petenta contestă parțial obligațiile fiscale suplimentare stabilite de plată prin decizia de impunere F-X/31.10.2018, respectiv că nu se îndreaptă împotriva sumei de T20 lei reprezentând TVA și nici împotriva bazei impozabile suplimentare în sumă de B32 lei, căreia, așa cum am arătat anterior, îi corespunde un impozit pe profit în sumă de I2 lei.

Acesoriile aferente acestor obligații principale sunt în sumă totală de A3 lei, determinate astfel:

VAL. TVA necontestat [LEI]	SCADENȚA	PEN. ÎNT	DOB.	PEN. NED.	VAL. IMPOZIT necontestat [LEI]	SCADENȚA	PEN. ÎNT	DOB.	PEN. NED.
	25.11.2015					25.07.2014			
	21.12.2015					27.07.2015			
	25.01.2016					25.03.2016			
	25.02.2016					25.07.2016			
	25.04.2016					25.10.2016			
	27.06.2016					27.03.2017			
	25.10.2016				I2	13.12.2018	P4	D4	PN5
	21.12.2016								
	25.01.2017								

	27.02.2017			
	25.04.2017			
	26.06.2017			
	25.10.2017			
	27.11.2017			
	21.12.2017			
	25.01.2018			
	26.02.2018			
	26.03.2018			
	25.04.2018			
<b>T20</b>	13.12.2018	<b>P5</b>	<b>D5</b>	<b>PN4</b>

Având în vedere faptul că împotriva calculării de obligații accesorii aferent acestor obligații principale, petenta aduce doar motivații pe linie de procedură, acestea fiind analizate anterior și constatate ca nefondate, pentru accesoriile aferente sumei de T20 lei reprezentând TVA și sumei de 12 lei reprezentând impozit pe profit, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018, și a Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018 cu privire la suma totală de **A3 lei, din care D4 lei dobânzi impozit pe profit, P4 lei penalități de întârziere impozit pe profit, D5 lei dobânzi TVA, P5 lei penalități de întârziere TVA, PN4 lei penalități de nedeclarare aferente TVA, PN5 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit.**

### III.2.2. Referitor la accesoriile aferente obligațiilor principale contestate, respectiv aferente TVA în sumă de T lei și impozitului pe profit în sumă de I lei

Organul de soluționare reține că prin prezenta decizie de soluționare, referitor la motivele procedurale invocate de petentă privind calculul accesoriilor, acestea au fost constatate ca nefondate, iar contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere F-X/31.10.2018, a fost respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește sumele contestate, respectiv TVA în sumă de T lei și impozitul pe profit în sumă de I lei. Drept urmare, în conformitate cu principiul de drept "accessorium sequitur principale" după care au fost calculate, accesoriile aferente acestor obligații vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Prin urmare, aferent impozitului pe profit în sumă de I lei stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/31.10.2018, în virtutea principiului general de drept "accessorium sequitur principale", în mod legal organul de administrare, în speță A.J.F.P. X, a calculat accesorii în sumă totală de **A4 lei, din care D6 lei dobânzi impozit pe profit, P6 lei penalități de întârziere impozit pe profit, D7 lei dobânzi TVA, P7 lei penalități de întârziere TVA, PN6 lei penalități de nedeclarare aferente TVA și PN7 lei penalități de nedeclarare aferente impozitului pe profit,** drept pentru care, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, anterior citate **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018, și a Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018 cu privire la aceste accesorii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), (3) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

**1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată 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/31.10.2018, corectată material la data de 15.03.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018 de A.F.P.C. Mijlocii- X, **pentru suma de X lei, din care I lei impozit profit și T lei TVA.**

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale F-Y/15.03.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2018 de A.F.P.C. Mijlocii- X, **cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de B lei, reprezentând bază impozabilă suplimentară aferentă trim. I 2018.**

**3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. X/13.12.2018, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma de A8 lei** din care:

- D1 lei dobânzi impozit pe profit;
- P1 lei penalități de întârziere impozit pe profit;
- D2 lei dobânzi TVA;
- P2 lei penalități de întârziere TVA.

**4) Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. X/13.12.2018, emisă de A.J.F.P. X, **pentru suma totală de PN1 lei.**

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