



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr.9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

#### DECIZIE nr. 398/119/23.03.2015

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SA**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. X/15.01.2015

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii prin adresa nr.X/12.01.2015, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/15.01.2015, asupra contestației formulate de **SC X SA**, cu sediul în localitatea X, str. X, nr.X, bl.X, ap.X, cu punct de lucru situat în X, str. X, nr.X, ap.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală ROX, ORC X JX/X.

**SC X SA** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/20.11.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/20.11.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit suplimentar de plată,
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatănd că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

**I. SC X SA** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/20.11.2014 emisă de A.J.F.P. Caraș-Severin-Serviciul de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, solicitând admiterea contestației, anularea parțială a obligațiilor fiscale în cuantum de X lei stabilite prin această decizie de impunere și Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.11.2014 precum și anularea parțială a actelor administrativ fiscale în baza cărora aceste obligații au fost stabilite, pentru următoarele motive:

În fapt, contestatoarea arată că prin Decizia de impunere nr.X/20.11.2014 (anexa 1) și Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.11.2014 (anexa 2) au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată în valoare totală de X lei reprezentând:

- X lei - diferența impozit pe profit
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- X lei - TVA aferentă perioadei 01.01.2011-31.12.2013
- X lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea precizează că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală mai sus menționate, împreună cu anexele aferente, au fost comunicate SC X SA la data de 27.11.2014, conform anexei 3 - copia plicului cu ștampila poștei.

Totodată, contestatoarea precizează că nu contestă suma de X lei reprezentând TVA aferentă mărfurilor imputate fostului agent de vânzări X și nici accesoriile aferente în valoare de X lei (X lei majorări + X lei penalități)

Contestatoarea consideră netemeinice și nelegale motivele în baza cărora au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.11.2014 și Decizia de impunere nr. X/20.11.2014 prin care societatea a fost obligată la plata sumei de X lei (X lei – X lei) reprezentând :

- X lei - diferența impozit pe profit,
  - X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
  - X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
  - X lei (X lei - X lei)- TVA aferentă perioadei 01.01.2011-31.12.2013,
  - X lei (X -X) - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
  - X lei (X - X) - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- pentru motivele care urmează:

**1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu combustibilul în anul 2011, suma totală de X lei aferentă consumului de carburant alimentat de pe cardurile X, titular X (cu precizarea că în locul numărului de mașină este trecut numele administratorului X) și X respectiv X contestatoarea menționează că a fost evidențiată în contabilitatea societății cu respectarea condițiilor de deductibilitate conform art.21 alin.(4). lit.f) și lit.t) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și are la bază următoarele documente justificative:**

**a)** Pentru alimentările de pe cardul X titular X - cu precizarea că în locul numărului de mașină este trecut numele administratorului X (X L = X lei fără TVA):

- Foi de parcurs pentru autoutilitara X pentru anul 2011(anexa nr.4),
- Centralizator kilometrii parcurși an 2011 X (anexa nr.5),
- Centralizator kilometri parcurși an 2011 X (anexa nr. 6),
- Fișa de activitate zilnică pentru autoutilitara X ( anexa nr. 7),
- Fișa de activitate zilnică pentru autoturism X (anexa nr. 8),
- Facturile de achiziție marfă vehicul X de la furnizori din țară (se anexează Situație intrări marfă vehicul X - anexa 9),

- Avize de transfer marfă către gestiunea X la preluarea mărfii din depozitul central X și din gestiunea X la restituirea mărfii nevândute la întoarcerea din deplasările în țară ( se anexează Borderou facturi vânzare marfă către stații X și X din țară - anexa 10).

Contestatoarea menționează faptul că dl.X - administrator îl însoțea pe agentul de vânzări X la achizițiile și distribuțiile de marfă din țară, aceștia deplasându-se cu autoutilitara X.

Se precizează, de asemenea, că pe parcursul anului 2011, cu autoutilitara X s-au efectuat X km, parcurși pe aproape tot teritoriul țării, în toate Stațiile partenerilor contractuali X și X (anexă contracte - anexele nr. 11-12.1 și 12.2.) în interesul desfășurării activității economice (locații care trebuiau vizitate o dată sau de 2 ori pe lună în vederea asigurării mentenanței).

Alimentarea cu combustibilul necesar deplasărilor, pentru acest autovehicul, a fost făcută de pe cardul titularului X (X), deoarece pe acest autovehicul nu a fost emis un card.

Kilometri parcurși sunt evidențiați atât în foile de parcurs, cât și în fișa de activitate zilnică a mașinii, unde este specificat: traseul, alimentările cu combustibil și consumul efectiv, totalul kilometrilor parcurși pentru fiecare deplasare.

Deplasările făcute cu acest autoturism au fost făcute exclusiv în interesul desfășurării activității economice, în scopul de a achiziționa marfă, apoi de a distribui această marfă partenerilor, conform clauzelor contractuale sau chiar de a întreține POS - urile din Stațiile X sau a altor clienți din țară, verificarea agenților colaboratori.

Contestatoarea, în susținerea acestor afirmații, anexează Borderou facturi vânzare marfă X - anexa nr. 13, Borderou facturi vânzare marfă X - anexa nr.14, facturile de achiziție marfă - anexa nr. 15 precum și avizele de însoțire marfă - anexa nr. 16 care au fost întocmite la fiecare deplasare în scopul vânzării de marfă.

**b) Pentru alimentările de pe cardul X/X (X L = X lei fără TVA) :**

- Combustibilul a fost utilizat în deplasările pentru intervenții la locații X din țară unde funcționau aparate de încărcare electronică POS (se anexează Contract X/2011 - anexa 12.1.si 12.2.).

Contestatoarea menționează faptul că autoturismul X a fost folosit de agentul de vânzări al SC X de la sediul secundar din X, X, în scopul efectuării intervențiilor pentru POS-urile din locațiile X, anexând în acest sens contractul de muncă încheiat între SC X SA și d-na X -anexa 19, contract care a încetat la 14.01.2014.

Contestatoarea, precizează că SC X SA, în baza contractului încheiat cu X, avea/are obligația de a asigura mentenanță și de a asigura materiale (role pentru funcționarea POS-urilor) la toate stațiile X din țară, în maxim 24 de ore de la anunțarea oricărei defectiuni a POS-ului), intervenții care erau făcute cu autoturismul X.

Contestatoarea precizează și faptul că autoturismul X efectua și transferul de marfă între stațiile X sau înlocuire marfă expirată, în baza contractului încheiat cu SC X SA.

Se menționează de asemenea că, la sediul secundar din X nu era angajat personal administrativ, astfel că autoturismul X era folosit exclusiv de salariatul SC X SA X pentru desfășurarea activității societății despre care s-a făcut vorbire mai sus, în zona de sud-est a României.

Tot pentru a evidenția faptul că mijloacele de transport mai sus-menționate au fost utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității economice a societății, contestatoarea enumeră facturile emise pentru marfa vândută în timpul deplasărilor, fapt care nu era posibil să se realizeze fără a consuma combustibil, astfel:

- X facturi marfă emise în anul 2011 către X SRL - anexa 13;

- X facturi marfă emise în anul 2011 către X SRL - anexa 14, marfă avizată și

livrată cu autoutilitara X pentru care alimentarea de combustibil s-a efectuat cu cardul X Titular X (X), nefiind emis un card de combustibil exclusiv pentru acest mijloc de transport.

Contestatoarea subliniază faptul că mijloacele de transport utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității economice a societății au asigurat, pe lângă achiziție și vânzare marfă, intervenții în locațiile unde au fost instalate, pe bază de Proces-verbal, terminalele de reîncărcare electronică (POS-urile) și cu aceleași mijloace de transport s-a intervenit conform clauzelor contractuale la locurile unde POS-urile au fost instalate efectiv și s-au aflat în exploatare netăgăduită, fiind asigurate și activități de curierat către stațiile de distribuție carburanți din țară.

Contestatoarea precizează de asemenea că, autoturismul X a fost utilizat pentru intervențiile și mentenanța POS-urilor instalate în stațiile X din zona de nord vest, și nimic nu exclude utilizarea celor două autovehicule X pentru reparații și/sau intervenții.

Contestatoarea arată că ținând cont de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și respectiv art. 21 (4) lit. „f” și „t” din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă și sunt evidențiate cu documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare în perioada supusă impunerii.

Pentru ca o cheltuială să poată fi acceptată ca fiind aferentă veniturilor impozabile, este obligatoriu ca acest fapt să fie dovedit de un document justificativ care îndeplinește condițiile legale de a fi considerat document justificativ.

Față de cele mai sus arătate rezultă că în situația în care documentele furnizează informațiile prevăzute de reglementările legale, pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările contabile în evidența contabilă.

În acest context legislativ, contestatoarea susține că centralizatoarele privind justificarea consumului de carburanți auto întocmite de către SC X SA pentru anul 2011 (anexele 5 -6 ) pot fi considerate documente justificative pe baza cărora se poate proba consumul carburanților achiziționați în scopul realizării de venituri impozabile.

Contestatoarea invocă și prevederile art. 213 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.182.1. din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală care precizează: "contestatorul (...) în fața organelor de soluționare a contestațiilor se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală. "

Astfel, contestatoarea susține că față de motivele mai sus-aratate, în baza documentelor justificative din care rezultă faptul că mijloacele de transport au fost utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității societății, cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de X lei sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar suma de X lei reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de inspecția fiscală este netemeinică și nelegală.

Pe cale de consecință și în virtutea principiului potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, exprimat prin adagiul latin "accessorium sequitur principalem", contestatoarea susține că este evident că apar ca neîntemeiate accesoriile (majorări de întârziere și penalități) calculate de inspecția fiscală.

**2. Cu privire la analiza TVA deductibilă în anul 2011 contestatoarea consideră că TVA-ul a fost evidențiat în contabilitatea operativă cu respectarea prevederilor art.145<sup>1</sup>, alin(1), litera „a” din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere punctul 45<sup>1</sup> din HG nr.44/2004, aplicabile în anul 2011.**

În susținerea acestei afirmații contestatoarea enumeră următoarele :

**2.1.** Facturile seria X nr.X (anexa 15) respectiv nr.X/01.06.2011 (anexa 16) emise în urma finalizării contractelor de leasing nr.X/07.03.2007 (anexa nr.17) și X/07.03.2007 (anexa nr.18) în baza cărora au fost achiziționate două „autoturisme X”, sunt consecința unor înțelegeri contractuale din anul 2007 când legislația fiscală nu restricționa deductibilitatea TVA-ului la transferul proprietății.

**2.2.** Contestatoarea consideră că vehiculele utilizate în cadrul activității SC X SA în anul 2011 se încadrează din punct de vedere atât al deductibilității cheltuielilor cât și al deductibilității TVA în excepția din temeiul legislativ menționat privind activitățile de prospectare a pieței, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Contestatoarea susține că prin lege nu se prevăd parametri pentru autoturismele destinate exclusiv utilizării de agenții de vânzări și este greșită susținerea ideii că un consum mare la 100 km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren, valoarea mare a acestor autoturisme, împiedică utilizarea lor de către agenții de vânzări și în consecință apreciază că, în mod abuziv organul de control a considerat că nu se justifică deducerea de TVA cu alegația de „ autoturisme de lux ”.

Astfel, contestatoarea susține că din cele mai sus-menționate, în baza documentelor justificative anexate rezultă că societatea a dedus în mod legal TVA aferentă valorii reziduale facturate de către societatea de leasing în sumă de X lei și TVA aferentă combustibilului consumat cu autoturismele în sumă de X lei, iar suma de X lei reprezentând diferența TVA stabilită de inspecția fiscală este netemeinică și nelegală.

Pe cale de consecință și în virtutea principiului potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, exprimat prin adagiul latin "accessorium sequitur principalem", contestatoarea susține că este evident că apar ca neîntemeiate accesoriile (majorări de întârziere și penalități) calculate de inspecția fiscală.

În concluzie, în baza motivelor de fapt și de drept invocate, contestatoarea solicită admiterea contestației, anularea parțială a obligațiilor fiscale în cuantum de X lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/20.11.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.11.2014, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii precum și anularea parțială a actelor administrativ fiscale în baza cărora aceste obligații au fost stabilite.

Argumentația juridică a contestatoarei: art. 205 -207 din O.G. 92/2003 și OPANAF nr.2906/2014, art.21 alin.(4) lit.f) și lit.t) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.145<sup>^</sup>1 alin. (1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere punctul 45<sup>^</sup>1 din HG nr.44/2004, aplicabile în anul 2011.

La contestație, societatea anexează:

- Decizia de impunere nr.X/20.11.2014 (anexa 1),
- Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.11.2014 (anexa 2),
- copia plicului cu ștampila poștei - anexa 3,
- Foi de parcurs pentru autoutilitara X pentru anul 2011 (anexa nr.4 ),
- Centralizator kilometri parcurși an 2011 X (anexa nr.5),
- Centralizator kilometri parcurși an 2011 X (anexa nr. 6),
- Fișa de activitate zilnică pentru autoutilitara X ( anexa nr. 7),
- Fișa de activitate zilnică pentru autoutilitara X (anexa nr. 8),
- Facturile de achiziție marfă vehicul X de la furnizori din țară (se anexează Situație intrări marfă vehicul X - anexa 9) ,
- Avize de transfer marfă către gestiunea X la preluarea mărfii din depozitul central X și din gestiunea X la restituirea mărfii nevândute la întoarcerea din deplasările în țară (se anexează Borderou facturi vânzare marfă către stații X și X din țară - anexa 10),

- contract X - X - anexa 11,
- contract X - X - anexele 12.1. și 12.2.,
- X facturi marfă emise în anul 2011 către X SRL - borderou facturi clienți X - anexa 13,
- X facturi marfă emise în anul 2011 către X SRL - borderou facturi clienți X - anexa 14,
- factura seria X nr.X/01.06.2011 (anexa 15),
- factura seria X nr. X/01.06.2011 (anexa 16),
- contract de leasing nr. X/07.03.2007 (anexa nr. 17),
- contract de leasing nr. X/07.03.2007 (anexa nr.18),
- contractul de muncă încheiat între SC X SA și d-na X -anexa 19.

Contestatoarea solicită comunicarea corespondenței actelor de procedură la adresa punctului de lucru situat în X, str. X, nr.X, ap.X, jud.X.

**II.** Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la SC X SA inspecția fiscală parțială privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013.

Inspecția fiscală parțială pentru impozitul pe profit și T.V.A, a avut ca și obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, conform Avizului de inspecție fiscală nr. X nr. X/03.09.2014.

### ***Impozit pe profit***

SC X SA desfășoară activitate de intermediere în comerțul cu cartelele prepaid și vauchere, cereale, apă minerală, sucuri, saci, pungi alimentare, diagrame, accesorii telefonice, baterii, carne.

Societatea comercializează cu precădere cartele prepaid și vauchere achiziționate de la operatorii de telefonie mobilă din România către stațiile de distribuție carburanți din țară .

Din verificarea prin sondaj a modului de înregistrare și preluare în balanțele de verificare a documentelor puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

În anul fiscal 2011:

Societatea a realizat venituri totale în sumă de X lei din care, venituri din exploatare în sumă de X lei și venituri financiare în sumă de X lei, cu un profit contabil aferent de X lei.

Societatea înregistrează în balanța contabilă și declară prin declarația 101(X/10.06.2013) un impozit pe profit anual în sumă de X lei.

#### ***1. Cu privire la înregistrarea contabilă și deductibilitatea fiscală a cheltuielilor***

Conform documentelor puse la dispoziție de către societate s-a constatat că cea mai mare parte a cheltuielilor înregistrate o reprezintă cheltuielile cu încărcarea electronică, cheltuielile cu salariile, cheltuielile cu combustibilul, cheltuielile privind sconturile acordate și servicii executate de terțe persoane juridice.

Urmare a analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- în perioada ianuarie -decembrie 2011, societatea înregistrează cheltuieli cu combustibilul pentru autoturismele utilizate de agenții de vânzări cât și pentru autoturismele folosite de persoanele din cadrul conducerii societății (administrator, director, etc.).

În vederea determinării combustibilului consumat cu alte mijloace de transport decât cele folosite de agenții de vânzări, organele de inspecție fiscală au solicitat

documentele privind achizițiile de combustibili pentru anul 2011.

S-a constatat că în anul 2011 SC X SA a achiziționat combustibil numai de la S.C. X S.R.L.

Facturarea combustibilului achiziționat s-a făcut de două ori pe lună (în data de 15 respectiv 30 - 31 a lunii) iar fiecare factură emisă de SC X SRL era însoțită de o anexă intitulată "detalii la factură" . În această anexă sunt cuprinse detalii cu privire la fiecare tranzacție și anume: tipul de combustibil alimentat, data și ora tranzacției, stația unde s-a alimentat, cantitatea, valoarea, numărul de înmatriculare al autoturismului sau al titularului de card care a efectuat alimentarea. La rubrica detalire la factură la rubrica numărul mașină sunt identificate autoturismele care efectuează alimentarea cu combustibil.

Organele de inspecție fiscală consemnează că nu se poate identifica consumul de combustibil pentru patru carduri de alimentare (autoturisme) unde sunt înscrise la număr mașină următoarele: X, X, X 2 și X 3. Nu se poate determina cu exactitate unde au fost consumate cantitățile de combustibil aprovizionate cu cardurile respective. În timpul controlului, la solicitarea echipei de inspecție, s-au prezentat foi de parcurs care nu aveau înscrise toate elementele necesare pentru a justifica cantitatea de combustibil și a fi considerate documente justificative pentru combustibilul consumat. Astfel nu este înscrisă ora plecării și ora sosirii, kilometri de la plecare și kilometri la sosire, ruta de deplasare și kilometri parcurși, cantitatea de combustibil din rezervor la plecare și la sosire, cantitatea de combustibil consumată efectiv.

În vedere identificării consumului de carburant efectuat cu autoturismele X a fost consultată baza de date a ANAF, astfel s-a constatat că cele două autoturisme amintite au fost înmatriculate astfel:

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4 pagina 1);
- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la data de 08.06.2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4, pagina 2).

Din analiza anexelor la facturile emise de S.C. X S.R.L. în cursul anului 2011 s-a stabilit valoarea combustibilului alimentat cu "X" având seria de sașiu X (cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X) cât și cu alte mijloace de transport utilizate de dl. X - administratorul societății, în valoare de X lei din care TVA de X lei (anexa nr. 5, pagina 1-2).

Organele de inspecție fiscală precizează că în anul 2011 societatea a avut între 9 (luna februarie) și 20 (luna decembrie) agenți de vânzări activi. În acest sens s-a efectuat o centralizare a agenților activi în cursul anului 2011, analiză prezentată în anexa nr. 2.

Având în vedere numărul total al mijloacelor de transport cât și specificul autoturismelor (valoarea mare a acestora, autoturisme de lux, consum mare la 100 de km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren) organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu au fost folosite de agenții de vânzări .

Având în vedere cele expuse anterior, organele de inspecție fiscală consemnează că, în aceste condiții, conform art.21 alin.(4) lit.f) și lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de X lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Au fost astfel constatate cheltuieli nedeductibile în sumă totală de X lei.

## *2. Cu privire la înregistrarea contabilă și impozitarea veniturilor*

În perioada verificată societatea înregistrează venituri din activitate de intermediere în comerțul cu cartelele prepaid și vauchere, cereale, apă minerală, sucuri, saci, pungii alimentare, diagrame, accesorii telefonice, baterii, carne, venituri din vânzări

active dar și venituri din diferențe de curs valutar.

Din verificarea prin sondaj a documentelor puse la dispoziție de către societate organele de inspecție fiscală consemnează că nu fost constatate deficiențe care să genereze denaturarea rezultatului fiscal al exercitiului financiar 2011.

Prin urmare, având în vedere cele menționate, la finele anului 2011, profitul fiscal în sumă de X lei (la care a fost declarat un impozit pe profit aferent de X lei) declarat de societate prin Declaratia 101 privind impozitul pe profit, înregistrată la organul fiscal sub nr. X din 10.06.2013, a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor sus menționate (X lei) rezultând un profit fiscal în sumă de X lei.

Impozitul pe profit aferent recalculat este de X lei cu X lei mai mare decât cel declarat de societate.

În concluzie s-a stabilit o diferență de impozit pe profit de X lei (X lei-X lei).

Pentru diferența de X lei, conform art.119-120 și art 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, pentru perioada 25.04.2011- 31.10.2014 (anexa 9).

Astfel, pentru anul 2011, prin recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent, a rezultat:

- |                               |       |
|-------------------------------|-------|
| - impozit pe profit diferența | X lei |
| - majorări de întârziere      | X lei |
| - penalități                  | X lei |

### ***Taxa pe valoarea adăugată***

Perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2011 -31.12.2013

#### *TVA deductibilă*

Din verificarea modului de exercitare a dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

\*I) În urma finalizării contractelor de leasing în baza cărora au fost achiziționate două autoturisme "X", societatea a dedus TVA în sumă totală de X lei aferentă valorii reziduale facturate de către societatea de leasing.

Taxa menționată a fost dedusă în baza următoarelor documente (anexa nr.1 pagina 2 și 3 ) :

- F. cu seria X, nr.X/01.06.2011 pentru suma de X lei
- F. cu seria X, nr.X/01.06.2011 pentru suma de X lei.

Potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. „a” din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011, se fac următoarele precizări cu privire la deducerea TVA aferentă achiziționării de autoturisme: „(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la



și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă; (...)"

Referitor la vehiculele utilizate de agenții de vânzări, prin HG nr. 44/2004 - punctul 45<sup>1</sup>, se fac următoarele precizări:

(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

"e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoanei impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.

Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. (...)"

De asemenea, potrivit prevederilor pct.7 alin.(3) din HG nr.44/2004: „(3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul."

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deținea la 30.06.2011 un număr de X mijloace de transport, așa cum rezultă din Registrul imobilizărilor prezentat de societate (anexa nr. 3).

De asemenea, în anul 2011 societatea nu a avut mai mult de X agenți de vânzări activi, în acest sens fiind efectuată o centralizare a agenților activi în cursul anului 2011, analiză prezentată în anexa nr. 2.

Având în vedere numărul total al mijloacelor de transport cât și specificul autoturismelor (valoarea mare a acestora, autoturisme de lux, consum mare la 100 de km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren), organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu au fost folosite de agenții de vânzări. Prin urmare, nu se justifică deducerea TVA în sumă de X lei având în vedere că potrivit prevederilor legale menționate se limitează „deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări".

În aceste condiții, prin deducerea TVA în sumă totală de X lei aferentă valorii la care s-a efectuat transferul autoturismelor (valoare reziduală a celor două X), societatea a încălcat prevederile legale menționate denaturând astfel TVA datorată .

\*II) Cu privire la deducerea TVA aferentă achiziționării de combustibil destinat utilizării de alte vehicule decât cele utilizate de agenții de vânzări s-a constatat că societatea a încălcat prevederile art. 145<sup>1</sup> alin.(1) litera "a" din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2011 SC X SA a achiziționat combustibil numai de la SC X SRL.

Facturarea combustibilului achiziționat s-a făcut de două ori pe lună (în data de 15, respectiv 30-31 a lunii), iar fiecare factură emisă de SC X SRL este însoțită de o anexă intitulată "detalii la factură".

În această anexă sunt cuprinse detalii cu privire la fiecare tranzacție și anume: tipul de combustibil alimentat, data și ora tranzacției, stația unde s-a alimentat, cantitatea, valoarea, numărul de înmatriculare al autoturismului sau al titularului de card care a efectuat alimentarea.

Organele de control consemnează că nu se poate determina consumul de

combustibil pentru fiecare card aprovizionat la urmatoarele patru autoturisme: X, X, X 2, X 3. Cantitațiile de combustibil aprovizionate pentru cele patru autoturisme, nu se pot determina unde s-au consumat, deoarece în timpul controlului s-au prezentat foi de parcurs care nu aveau înscrise următoarele elemente: ora plecării și ora sosirii, kilometri de la plecare și cei de la sosire, ruta și kilometri parcurși, cantitatea consumată și cantitatea transportată.

În vedere identificării consumului de carburant efectuat cu autoturismele X a fost consultată baza de date a ANAF, astfel s-a constatat că cele două autoturisme amintite au fost înmatriculate astfel:

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4 pagina 1);

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la data de 08.06.2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4, pagina 2).

Din analiza anexelor la facturile emise de SC X SRL, în cursul anului 2011 s-a stabilit valoarea combustibilului alimentat de "X" având seria de sașiu X (cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X) sau de dl. X - administratorul societății, în sumă de X lei din care TVA de X lei (anexa nr. 5, pagina 1-2).

Având în vedere prevederile art. 145<sup>1</sup> alin.(1) litera "a" din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011 cât și prevederile punctului 45<sup>1</sup> din HG nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu poate deduce TVA în sumă de X lei aferentă combustibilului consumat cu autoturisme utilizate de alte persoane decât autoturismele utilizate de agenții de vânzări.

*TVA colectată:*

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că SC X SRL a obținut venituri din operațiuni taxabile:

Din verificarea modului de constituire a bazei de impozitare pentru operațiunile taxabile realizate de către societate au fost constatate următoarele deficiențe:

\*I) În luna septembrie 2011 SC X SA a imputat domnului X-agent de vânzări (cu contract de PFA) mărfuri în sumă de X lei (pungi micim în valoare de X lei + Vodafone prepaid în valoare de X lei + pachet Vodafone de 5 euro în valoare de X lei) fără a colecta TVA aferentă de X lei, așa cum rezultă din «Fișa cont 461 Debitori Diverși» (Anexa nr.6).

În Registrul Jurnal General (anexa nr.7) întocmit pentru luna septembrie 2011 societatea înregistrează TVA colectată în sumă de X lei (randul 174), prin aceeași notă contabilă (nr.22) cu care a înregistrat și mărfurile imputate, efectuând articolul contabil 4428 «TVA neexigibilă» = 4427 «TVA Colectată».

Prin nota contabilă nr. 9/septembrie 2011 la randul 143 din registrul jurnal general (anexa nr.7) revine și stornează suma de X lei prin articolul contabil 4428 «TVA neexigibilă» = 4427 «TVA Colectată», astfel că TVA colectată aferentă marfurilor imputate domnului X este anulată .

Organele de inspecție fiscală, au considerat că societatea avea obligația colectării TVA în sumă de X lei aferentă marfurilor imputate agentului de vânzări X, având în vedere prevederile art.128 alin.(3) lit. «d» din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011: «(1)Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar (...) (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)».

Astfel, diferența de TVA stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de X lei (X lei+X lei+X lei).

Pentru diferența de TVA stabilită în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere conform prevederilor art. 119 -120 din O.G. nr.92/2003 Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de X lei (anexa 8).

De asemenea, pentru diferența de TVA în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la calculul penalităților de întârziere. Astfel, au fost calculate penalități în sumă de X lei (anexa 8).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

**3.1 Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli privind combustibilul, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu face dovada că, combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X” a fost consumat cu autoturisme încadrate în anume categorii de utilizări prevăzute de legiuitor ca excepții, pentru care legea fiscală permitea deductibilitatea acestor cheltuieli.**

**În fapt**, urmare a analizării deductibilității cheltuielilor înregistrate în contabilitate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- în perioada ianuarie -decembrie 2011, societatea înregistrează cheltuieli cu combustibilul pentru autoturismele utilizate de agenții de vânzări cât și pentru autoturismele folosite de persoanele din cadrul conducerii societății (administrator, director, etc.).

În vederea determinării combustibilului consumat cu alte mijloace de transport decât cele folosite de agenții de vânzări, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele privind achizițiile de combustibil pentru anul 2011.

S-a constatat că în anul 2011 SC X SA a achiziționat combustibil numai de la SC X SRL.

Facturarea combustibilului achiziționat s-a făcut de două ori pe lună (în data de 15 respectiv 30 - 31 a lunii) iar fiecare factură emisă de SC X SRL era însoțită de o anexă intitulată "detalii la factură".

În această anexă sunt cuprinse detalii cu privire la fiecare tranzacție și anume: tipul de combustibil alimentat, data și ora tranzacției, stația unde s-a alimentat, cantitatea, valoarea, numărul de înmatriculare al autoturismului sau al titularului de card care a efectuat alimentarea. La rubrica detalire la factură, la rubrica numărul mașină sunt identificate autoturismele care efectuează alimentarea cu combustibil.

Organele de inspecție fiscală consemnează că nu se poate identifica consumul de combustibil pentru patru carduri de alimentare (autoturisme) unde sunt înscrise la număr mașină următoarele: X, X, X2 și X3.

De asemenea, se consemnează că nu se poate determina cu exactitate unde au fost consumate cantitățile de combustibil aprovizionate cu cardurile respective.

În timpul controlului, la solicitarea echipei de inspecție, s-au prezentat foi de parcurs care nu aveau înscrise toate elementele necesare pentru a justifica cantitatea de combustibil și a fi considerate documente justificative pentru combustibilul consumat. Astfel, nu este înscrisă ora plecării și ora sosirii, kilometri de la plecare și kilometri la sosire, ruta de deplasare și kilometri parcurși, cantitatea de combustibil din rezervor la plecare și la sosire, cantitatea de combustibil consumată efectiv.

În vedere identificării consumului de carburant efectuat cu autoturismele X a fost consultată baza de date a ANAF, astfel s-a constatat că cele două autoturisme au fost înmatriculate astfel:

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4 pagina 1);

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la data de 08.06.2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4, pagina 2).

Din analiza anexelor la facturile emise de SC X SRL, în cursul anului 2011 s-a stabilit valoarea combustibilului alimentat cu "X" având seria de sașiu X (cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X) cât și cu alte mijloace de transport utilizate de dl. X - administratorul societății, în valoare de X lei din care TVA de X lei (anexa nr. 5, pagina 1-2).

Organele de inspecție fiscală precizează că în anul 2011 societatea a avut între 9 (luna februarie) și 20 (luna decembrie) agenți de vânzări activi. În acest sens s-a efectuat o centralizare a agenților activi în cursul anului 2011, analiză prezentată în anexa nr. 2.

Având în vedere numărul total al mijloacelor de transport cât și specificul autoturismelor (valoarea mare a acestora, autoturisme de lux, consum mare la 100 de km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren) organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu au fost folosite de agenți de vânzări.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) și lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de X lei sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Prin urmare, la finele anului 2011, profitul fiscal în sumă de X lei ( la care a fost declarat un impozit pe profit aferent de X lei prin Declarația 101 privind impozitul pe profit, înregistrată la organul fiscal sub nr. X din 10.06.2013) a fost recalculat funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor sus menționate (X lei) rezultând un profit fiscal în sumă de X lei.

Impozitul pe profit aferent recalculat este de X lei cu X lei mai mare decât cel declarat de societate.

În concluzie s-a stabilit o diferență de impozit pe profit de X lei (X lei-X lei).

**În drept**, dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

Potrivit, art.21 alin. (4) lit. f) și lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”

forma textului de la litera t), așa cum a fost în vigoare în perioada 01.01.2011-31.12.2011

„ t) în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu

depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

Din cuprinsul prevederilor legale mai sus citate rezultă că, la calculul profitului impozabil, cheltuielile, pentru a fi considerate deductibile, trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri. Deductibilitatea cheltuielilor trebuie să fie justificată cu documente legale, întrucât orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea, în perioada 01.01.2011-31.12.2011, nu sunt deductibile cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu câteva excepții, limitativ prevăzute și anume: vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă, vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi, vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Se reține că, în speță, organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, pentru anul 2011, motivat de faptul că societatea nu face dovada că, combustibilul a fost consumat cu autoturisme utilizate exclusiv de agenți de vânzări, destinație pentru care legea fiscală permitea deductibilitatea acestor cheltuieli.

Prin contestație, societatea susține în esență că vehiculele utilizate în anul 2011 „se încadrează din punct de vedere atât al deductibilității cheltuielilor cât și al deductibilității TVA în excepția din temeiul legislativ menționat privind activitățile de prospectare a pieței, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților”, înțelegându-se în fapt, că se invocă categoria „vehicule utilizate de agenți de vânzări”.

Se reține că, pentru alimentările cu cardul „X titular X” (consum X L = X lei fără TVA) contestatoarea face trimitere la o serie de documente pe care le anexează, respectiv: foi de parcurs pentru autoutilitara X pentru anul 2011 (anexa nr.4), centralizator kilometrii parcurși an 2011 X (anexa nr.5), centralizator kilometri parcurși an 2011 X (anexa nr.6), fișa de activitate zilnică pentru autoutilitara X (anexa nr.7), fișa de activitate zilnică pentru autoturism X (anexa nr. 8), facturile de achiziție marfă vehicul X de la furnizori din țară (Situație intrări marfă vehicul X - anexa 9), avize de transfer marfă către gestiunea X la preluarea mărfii din depozitul central X și din gestiunea X la

restituirea mărfii nevândute la întoarcerea din deplasările în țară (Borderou facturi vânzare marfă către stații X și X din țară - anexa 10), susținând că:

- deplasările cu acest autoturism au fost făcute exclusiv în interesul desfășurării activității economice, în scopul de a achiziționa marfă, apoi de a distribui această marfă partenerilor sau chiar de a întreține POS - urile din Stațiile X sau a altor clienți din țară, respectiv de a verifica agenții colaboratori, anexând în acest sens, borderou facturi vânzare marfă X (anexa nr. 13), borderou facturi vânzare marfă X (anexa nr.14) facturile de achiziție marfă (anexa nr. 15) și avizele de însoțire marfă (anexa nr. 16).

- dl. X – administrator, îl însoțea pe agentul de vânzări X la achizițiile și distribuțiile de marfă din țară, aceștia deplasându-se cu autoutilitara X, alimentarea cu combustibil a acesteia a fost făcută de pe cardul titularului X, deoarece pe acest autovehicul nu a fost emis un card.

Pentru alimentările cu cardul X/X (4.420,94 L = X lei fără TVA), contestatoarea susține că combustibilul a fost utilizat în deplasările pentru intervenții la locații X din țară unde funcționau aparate de încărcare electronică POS (Contract X X/2011 - anexa 12.1.si 12.2.) precum și faptul că acest autoturism a fost folosit exclusiv de agentul de vânzări al SC X de la sediul secundar din X, X (contract de muncă - anexa 19), în scopul efectuării intervențiilor pentru POS-urile din locațiile X, cu acesta efectuându-se și transferul de marfă între stațiile X sau înlocuire marfă expirată, în baza contractului încheiat cu SC X.

Potrivit consemnărilor din raportul de inspecție fiscală, se reține că în vederea justificării consumului de combustibil achiziționat au fost prezentate foi de parcurs care nu aveau înscrise toate elementele necesare pentru a fi considerate documente justificative, respectiv nu era înscrisă ora plecării și ora sosirii, kilometri de la plecare și kilometri la sosire, ruta de deplasare și kilometri parcurși, cantitatea de combustibil din rezervor la plecare și la sosire, cantitatea de combustibil consumată efectiv.

În ceea ce privește documentele depuse de contestatoare în susținere, pentru combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/09.01.2013, reținându-se astfel, următoarele:

„Societatea menționează că dl.X - administrator îl însoțea pe agentul de vânzări X la achizițiile și distribuțiile de marfă din țară, aceștia deplasându-se cu autoutilitara cu numărul de înmatriculare X și anexează în acest sens foile de parcurs și fișa activității zilnice pentru vehiculul respectiv.

Analizând foile de parcurs anexate s-a constatat că acestea nu sunt întocmite corespunzător, în sensul că pe verso acestea nu au completat nimic, având doar câteva ștampile de la diverse societăți. (...)

Referitor la facturile privind achiziție mărfuri și avizele emise anexate, s-a constatat:

- Facturile de achiziție anexate în copie xerox au fost emise cu ajutorul mijloacelor electronice iar la delegat sunt completate manual cu numele dl. X și mijlocul nr. de vehicul X. Analizând cu atenție datele din acestea se observă că deși furnizorii sunt diferiți la datele delegatului este același scris ca și când ar fi fost întocmite de aceeași persoană. Această situație se putea crea doar dacă acestea au fost completate ulterior.

- Avizele anexate în copie xerox la numele delegatului sunt completate cu datele agentului de vânzări X, iar la mijloc de transport cu numărul de înmatriculare X. Aceste

avize sunt întocmite cu ocazia transferului de marfă între două gestiuni: Gestiunea "X Centrala"- Gestiunea "X Agent de vanzari X". Aceste operațiuni aveau loc la sediul societății fără a implica și operațiuni de transport de mărfuri și implicit consum de combustibil.

Nu se justifică completarea facturilor de achiziție de mărfuri cu datele dl. X în condițiile în care acesta este administratorul societății, iar societatea avea personal angajat cu atribuții privind recepționarea și distribuția mărfurilor.

Din documentele prezentate nu reiese și nici nu se justifică faptul că dl.X - administratorul societății îl însoțea permanent pe agentul de vânzări X .

Comparând datele din foile de parcurs anexate în copie xerox și datele din avizele de marfă anexate s-a constatat că societatea se contrazice în afirmații sau încearcă să ne inducă în eroare referitor la faptul că dl. X îl însoțea pe agentul de vânzări X.

În acest sens s-a comparat foaia de parcurs din 23.03.2011 prin care dl. X încearcă să demonstreze că s-a deplasat în țară (împreună cu dl. X) între 23.03.2011 ora 8:00 și 27.03.2011 ora 23:00 cu auto X (pe traseul X - X - X - X - X - X - X - X - X - X) cu datele din: avizul X/23.03.2011 ora 09:20, aviz X/25.03.2011 ora 8:33, aviz X/26.03.2011 ora 9:11 (avize de transfer marfă între gestiunile: Gestiunea "X Centrala"- Gestiunea "X Agent de vanzari X" cu același mijloc de transport X) care ne arată că dl. X se află la sediul societății, în aceeași perioadă. Situația este aceeași și în cazul avizelor nr. X, X, X, X, X, X, X, X emise între 19-24 decembrie 2011 către X, dar conform datelor din foile de parcurs acesta era în intervalul 18-24 decembrie 2011 cu dl. X în țară (pagina 113 și 215-223 din dosarul contestației).

Astfel, în contextul arătat fișele de activitate zilnică pentru mijloacele de transport în discuție prezentate de contestatoare nu prezintă relevanță, acestea nu prezintă situația de fapt privind justificarea consumului de combustibil.

Prin urmare, din documentele prezentate rezultă că dl. X nu îl însoțea pe agentul de vânzări X, ci mai degrabă faptul că societatea prezintă eronat situația, încercând să justifice deductibilitatea de combustibil alimentat cu cardul titular X.

Pentru alimentările efectuate de pe cardul X/X (X litri în valoare de X lei fără TVA) societatea nu a prezentat nici un document din care să rezulte că agentul de vânzări X a circulat și distribuit mărfuri cu autoturismul X al SC X de la sediul secundar din X.

Societatea menționează doar că agentul de vânzări X a circulat în scopul efectuării intervențiilor pentru POS-urile din locațiile X - și anexează în acest sens contractul de muncă.

Din cele prezentate rezultă că d-na X era încadrată ca agent de vânzări dar desfășura activități auxiliare și anume *intervenții pentru POS-urile din locațiile X.*

În plus, chiar și în cazul acestei activități - „*intervenții pentru POS-urile din locațiile X*”, se reține că, contestatoarea nu a prezentat vreun document din care să rezulte că autoturismul X a fost folosit în acest scop.

Față de cele arătate anterior, raportat la starea de fapt regăsită în speța analizată, documentele existente la dosarul cauzei și argumentele aduse în susținere, se reține că societatea nu face dovada că, combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, pentru anul 2011, a fost consumat cu autoturisme utilizate exclusiv de agenți de vânzări, respectiv cu autoturisme încadrate într-o anumită categorie de utilizări prevăzută de legiuitor ca excepție, pentru care legea fiscală permitea deductibilitatea acestor cheltuieli.

Prin urmare, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru anul 2011, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, în sumă de **X lei**.

**În concluzie**, având în vedere cele mai sus arătate se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil pentru anul 2011 funcție de caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu combustibilul (X lei) stabilind în sarcina contestatoarei diferența de impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei**, motiv pentru care contestația formulată de SC X SA pentru acest capăt de cerere, **se va respinge ca neîntemeiată**.

**3.2 Referitor la accesoriile de plată aferente diferenței de impozit pe profit, în sumă totală de X lei** din care: majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/20.11.2014, contestate de societate, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează **a se respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **X lei**.

**3.3 Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,**

**cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, în condițiile în care nu face dovada că acesta a fost consumat cu autoturisme încadrate în anume categorii de utilizări prevăzute de legiuitor ca excepții, pentru care legea fiscală permitea exercitarea dreptului de deducere.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2011 SC X SA a achiziționat combustibil numai de la SC X SRL.

Facturarea combustibilului achiziționat s-a făcut de două ori pe lună (în data de 15, respectiv 30-31 a lunii), iar fiecare factură emisă de SC X SRL este însoțită de o anexă intitulată "detalii la factură".

În această anexă sunt cuprinse detalii cu privire la fiecare tranzacție și anume: tipul de combustibil alimentat, data și ora tranzacției, stația unde s-a alimentat, cantitatea, valoarea, numărul de înmatriculare al autoturismului sau al titularului de card care a efectuat alimentarea.

Organele de control consemnează că nu se poate determina consumul de combustibil pentru fiecare card aprovizionat la următoarele patru autoturisme: X, X, X 2, X 3. Cantitățile de combustibil aprovizionate pentru cele patru autoturisme, nu se pot determina unde s-au consumat, deoarece în timpul controlului s-au prezentat foi de parcurs care nu aveau înscrise următoarele elemente: ora plecării și ora sosirii, kilometri de la plecare și cei de la sosire, ruta și kilometri parcurși, cantitatea consumată și cantitatea transportată.

În vedere identificării consumului de carburant efectuat cu autoturismele X a fost



consultată baza de date a ANAF, astfel s-a constatat că cele două autoturisme amintite au fost înmatriculate astfel:

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4 pagina 1);

- "X" având seria de sașiu X cu nr. X până la data de 08.06.2011 după care cu nr. X (anexa nr. 4, pagina 2).

Din analiza anexelor la facturile emise de SC X SRL, în cursul anului 2011 s-a stabilit valoarea combustibilului alimentat de "X" având seria de sașiu X (cu nr. X până la 17 iunie 2011 după care cu nr. X) sau de dl. X - administratorul societății, în sumă de X lei din care TVA de X lei (anexa nr. 5, pagina 1-2).

Având în vedere prevederile art. 145<sup>1</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011 cât și prevederile punctului 45<sup>1</sup> din HG nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate deduce TVA în sumă de X lei aferentă combustibilului consumat cu autoturisme utilizate de alte persoane decât autoturismele utilizate de agenții de vânzări.

**În drept**, potrivit art. 145<sup>1</sup> „Limitări speciale ale dreptului de deducere” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (forma aplicabilă în anul 2011), se stipulează:

„Art. 145<sup>1</sup> - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, *nu se deduce* taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici *taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile*, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

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

Prin pct. 45<sup>1</sup> din NM date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-au stabilit următoarele:

„45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervențiere reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea

fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene ori medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate ori transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) ori prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj ori către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) *vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoanei impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.*

*Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;*

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.”

Potrivit prevederilor legale sus-citate, se reține că nu este deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de combustibil pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, *cu excepțiile expres prevăzute de legiuitor.*

În speță, organele de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, pentru anul 2011, motivat de faptul că societatea nu face dovada că, combustibilul a fost consumat cu autoturisme utilizate exclusiv de agenți de vânzări, destinație pentru care legea fiscală permitea exercitarea dreptului de deducere.

Prin contestație, societatea susține în esență că vehiculele în discuție utilizate în anul 2011 „se încadrează din punct de vedere atât al deductibilității cheltuielilor cât și al deductibilității TVA în excepția din temeiul legislativ menționat privind activitățile de prospectare a pieței, merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea

vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților”, respectiv în categoria „vehicule utilizate de agenți de vânzări”, înțelegându-se în fapt, că se invocă categoria „vehicule utilizate de agenți de vânzări”.

Așa cum s-a arătat detaliat la punctul 3.1 din prezenta decizie, societatea nu face dovada că, combustibilul alimentat cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, pentru anul 2011, a fost consumat cu autoturisme utilizate exclusiv de agenți de vânzări.

Având în vedere că pentru autovehiculele care depășesc 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, legiuitorul a limitat în mod special dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de combustibil, cu excepția celor care se încadrează în anume categorii de utilizări prevăzute de lege, iar societatea nu a făcut dovada că autoturismele alimentate cu cardul „X titular X” și cardul „X/X”, se încadrează într-una din aceste categorii, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind combustibilul în sumă de **X lei**, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată**.

**3.4 Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,**

**cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă valorii la care s-a efectuat transferul autoturismelor (valoare reziduală), în condițiile în care nu face dovada că aceste autoturisme se încadrează în categoria de utilizări prevăzute de legiuitor ca excepții, respectiv vehicule utilizate de agenți de vânzări, destinație pentru care legea fiscală permitea exercitarea dreptului de deducere.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în urma finalizării contractelor de leasing în baza cărora au fost achiziționate două autoturisme "X", societatea a dedus TVA în sumă totală de X lei aferentă valorii reziduale facturate de către societatea de leasing.

Taxa menționată a fost dedusă în baza următoarelor documente:

- F. cu seria X, nr.X/01.06.2011 pentru suma de X lei,
- F. cu seria X, nr.X/01.06.2011 pentru suma de X lei.

Cu privire la deducerea TVA aferentă achiziționării celor două autoturisme, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011, coroborate cu pct. 45<sup>1</sup> din NM date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, se face trimitere la prevederile pct.7 alin.(3) din NM date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală consemnează faptul că la 30.06.2011, societatea mai deținea un număr de X mijloace de transport, așa cum rezultă din Registrul imobilizărilor prezentat de societate (anexa nr. 3).

De asemenea, organele de control arată că, în anul 2011 societatea nu a avut mai mult de 20 agenți de vânzări activi, în acest sens fiind efectuată o centralizare a agenților de vânzări existenți în cursul anului 2011, analiză prezentată în anexa nr. 2.

Având în vedere numărul total al mijloacelor de transport cât și specificul autoturismelor (valoarea mare a acestora, autoturisme de lux, consum mare la 100 de km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren), organele de inspecție fiscală au

considerat că acestea nu au fost folosite de agenții de vânzări. Prin urmare, nu se justifică deducerea TVA în sumă de X lei, având în vedere că potrivit prevederilor legale menționate se limitează „deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări”.

În aceste condiții, prin deducerea TVA în sumă totală de X lei aferentă valorii la care s-a efectuat transferul autoturismelor (valoare reziduală a celor două "X"), organele de control au stabilit că societatea a încălcat prevederile legale menționate, denaturând astfel TVA datorată.

**În drept**, art. 145<sup>1</sup> „Limitări speciale ale dreptului de deducere” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (forma aplicabilă în anul 2011), stipulează:

„Art. 145<sup>1</sup> - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

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

Pct. 45<sup>1</sup> din NM date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) e) *vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoanei impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților.*

*Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto; (...)*”

Potrivit pct. 7 alin.(3) din NM date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„7. (3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. *La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se*

consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului. Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa.”

Se reține că, urmare a finalizării contractelor de leasing în baza cărora au fost achiziționate două autoturisme "X" (an 2011), societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă valorii reziduale facturate de către societatea de leasing.

Organele de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă valorii reziduale facturate de societatea de leasing pentru cele două autoturisme, deoarece societatea nu face dovada că aceste autoturisme au fost utilizate exclusiv de agenți de vânzări, nefiind respectate prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011, coroborate cu pct. 45<sup>1</sup> din NM date în aplicarea Codului fiscal.

Deși, prin contestație, societatea susține că vehiculele în discuție, utilizate în anul 2011, se încadrează din punct de vedere al *deductibilității TVA* în excepția din temeiul legislativ menționat, respectiv categoria „vehicule utilizate de agenți de vânzări”, se reține că în cauză, aceasta nu aduce argumente clare, respectiv documente care să contrazică, respectiv să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Afirmația contestatoarei potrivit căreia „ prin lege nu se prevăd parametri pentru autoturismele destinate exclusiv utilizării de agenții de vânzări și este greșită susținerea ideii că un consum mare la 100 km, caracteristici tehnice de autoturisme de teren, valoarea mare a acestor autoturisme, împiedică utilizarea lor de către agenții de vânzări”, respectiv că „ în mod abuziv organul de control a considerat că nu se justifică deducerea de TVA cu alegația de „ autoturisme de lux ”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în motivarea măsurii dispuse, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și următoarele aspecte:

- la data achiziției celor două autoturisme, societatea mai deținea un număr de X mijloace de transport (30.06.2011), așa cum rezultă din Registrul imobilizărilor prezentat de societate,

- în anul 2011 societatea a avut între minim X și maxim X agenți de vânzări, cu excepția lunii decembrie când a avut X de agenți de vânzări, așa cum rezultă din centralizarea agenților activi pentru anul 2011 (anexa 2 la raportul de inspecție fiscală),

situație în care, potrivit prevederilor menționate *se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.*

Prin urmare, se reține că societatea nu a făcut dovada că cele două autoturisme "X", achiziționate urmare a finalizării contractelor de leasing au fost utilizate exclusiv de

agenți de vânzări, respectiv că cele două autoturisme se încadrează în categoria de utilizări prevăzută de lege ca excepție, destinație pentru care legea fiscală permitea exercitarea dreptului de deducere.

Având în vedere cele arătate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SA pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

**3.5 Referitor la accesoriile de plată aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată, în sumă totală de X lei** din care: majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/20.11.2014, contestate de societate, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de majorări de întârziere și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează **a se respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **X lei**.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se:

## D E C I D E

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/20.11.2014, parțial contestată, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit suplimentar de plată,
- X lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA X
- A.J.F.P. Caraș-Severin -Serviciul de Inspecție Fiscală  
Contribuabili Mijlocii, cu respectarea pct.7.6 din OPANAF nr.2906/2014

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**