



DECIZIA NR. 10259/22.05.2019

privind soluționarea contestației formulate de

S.C X S.R.L, jud. Vaslui

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.VSG_REG/X/15.02.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/X/27.02.2019, nr. ISR_REG/X/21.03.2019 și sub nr.ISR_REG/X/07.05.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată cu privire la contestația nr. 140/14.02.2019 formulată de **S.C X S.R.L** cu sediul în loc. Vaslui, str. X, nr. X, jud. Vaslui, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Vaslui sub nr.JX, cod unic de înregistrare X, prin administrator X, astfel:

- de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală 3, prin adresa nr.X/25.02.2018 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 27.02.2019, cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018, cu privire la suma totală de **S lei** reprezentând:

◀**S lei** - impozit pe profit;

◀**S lei** - taxa pe valoarea adăugată;

◀**S lei**- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice

- de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, prin adresa nr.X/19.03.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 21.03.2019, cu privire la contestația formulată, împotriva Deciziei nr.X/ 28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și a Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, cu privire la suma totală de **S lei**, reprezentând:

◀**S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

◀**S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice;

◀ **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

- de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plători persoane juridice, prin adresa nr.X/03.05.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 07.05.2019, cu privire la contestația formulată, împotriva Deciziei nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, cu privire la suma totală de **S lei** reprezentând:

◀ **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

◀ **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice;

◀ **S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Astfel suma totală este de **S lei** contestată de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, prin:

-contestația nr.X/14.02.2019, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.VSG_REG/X/ 15.02.2019, pentru suma de **S lei** reprezentând:

◀ **S lei** - impozit pe profit;

◀ **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;

◀ **S lei**- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, precum și "accesoriilor calculate aferente sumelor contestate".

-adresa nr.X1/24.04.2019, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/25.04.2019 [ca răspuns la solicitarea formulată de organul de soluționare competent prin adresa nr.ISR_REG X/23.04.2019, să precizeze actul administrativ fiscal atacat (denumire, număr și dată) și cuantumul sumei contestate în ceea ce privește accesoriile contestate], pentru suma de **S lei**, reprezentând:

◀ **S lei** - penalități de nedeclarare;

◀ **S lei** - accesorii aferente impozitului pe profit;

◀ **S lei** - accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice;

◀ **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de inspecție fiscală, a Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și a Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plători persoane juridice, a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv:

- în data de **17.01.2019** cu adresa nr. X/11.01.2019, prin poștă, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, a Deciziei de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de inspecție fiscală;

- în data de **31.01.2019**, prin remitere sub semnătură așa cum rezultă din Decizia nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și a Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, anexate în copie la dosarul cauzei,

și data depunerii contestației, respectiv **15.02.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. VSG_REG/X.

Prin adresa nr.X/24.04.2019, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/25.04.2019, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** comunică faptul că se contestă și Decizia nr.X / 26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, anexată în copie la dosarul cauzei, decizie ce a fost comunicată în data de **04.03.2019**, prin remitere sub semnătură .

Contestația este semnată de d.nul ing. X în calitate de administrator al **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.S.C X S.R.L, jud. Vaslui, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **S lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**, precum și împotriva "accesoriilor calculate aferente sumelor contestate".

Prin adresa nr. X /24.04.2019, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/25.04.2019 [ca răspuns la solicitarea formulată de organul de soluționare competent prin adresa nr.ISR_REG X/23.04.2019, să precizeze actul administrativ fiscal atacat (denumire, număr și dată) și cuantumul sumei contestate în ceea ce privește accesoriile contestate], **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, comunică :

"Ca urmare a cerinței Dvs. și conform art.269, alin.2 și alin.3 din Legea 307/2015 , completăm contestația cu datele privind accesoriile calculate astfel:

-majorări de întârziere /dobânzi în valoare de S lei;

-penalități de întârziere în valoare de S lei

-penalități de nedecларare în valoare de S lei

-dobânzi calculate până la data acordării eșalonării la plată în valoare S lei

-penalități de întârziere până la data acordării eșalonării la plată în valoare de S lei.

*Total sumă accesorii contestată **S lei.***

Decizia inițială de calcul referitoare la obligațiile fiscale accesorii are numărul de X/28.01.2019, iar decizia suplimentară de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere până la data eșalonării are numărul de X/ 26.02.2019."

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, **S.CX S.R.L, jud. Vaslui**, că a fost stabilită suplimentar de plată suma de **S lei** compusă din:

- **S lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor înregistrate cu chiria unui autoturism. Se precizează că mijlocul de transport închiriat a fost folosit pentru desfășurarea activității societății *"ca mașină de tracțiune a platformei pentru a transporta mașinile avariate/defecte de la locul accidentului/parcării în service."*

În susținerea cauzei, societatea invocă faptul că organele de inspecție fiscală își depășesc competențele *"prin ingerințe în tranzacțiile comerciale ale societăților, tranzacții ce nu trebuie privite numai din punct de vedere fiscal, obligațiile fiscale fiind o consecință ale activității propri-zise"*.

În ce privește constatarea de către organele de inspecție fiscală ca *"lipsită de scop economic"* vânzarea vehiculelor de la S.C X S.R.L. la S.C X S.R.L și apoi închiriate la SC X SRL, se precizează că această concluzie a fost formulată, privind operațiuneade vanzare/închiriere, numai din punct de vedere fiscal la societatea S.C X S.R.L, dar *"privită la general trebuie reținut că cheltuielile și TVA deduse la X S.R.L, sunt în oglindă venituri și TVA colectat la X S.R.L."*

Se precizează că obiectivele primordiale ale unei societăți îl constituie tranzacțiile, afacerea și realizarea acestor obiective presupune și operații comerciale interne ale grupului în scopul realizării anumitor plafoane cerute de partenerii comerciali sau posibili finanțatori.

Se precizează că Standardele internaționale de contabilitate acceptă tranzacțiile intra grup și reglementează cum se întocmesc situațiile financiare consolidate în aceste cazuri.

Invocând art. 118 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** precizează că *"legiuitorul oferă posibilitatea vânzării unui activ, cu închirierea ulterioară a acestuia, chirie care va fi mai mare comparativ cu cheltuiala cu amortizarea"* și că *"tranzacțiile societăților comerciale sunt determinate de interesele de afaceri, consecințele fiscale fiind o rezultată a acestor operațiuni"*.

Se mai precizează că motivația de fapt înscrisă în raportul de inspecție fiscală și temeiul legal invocat din Codul fiscal nu se corelează, temeiul legal invocat nu are legătură cu deficiențele de fapt reținute de organele de inspecție fiscală.

- **X lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu diferențele de curs valutar ce aparțin unui alt an financiar, pe care organele de inspecție fiscală le-a apreciat ca nefiind justificate, excluzându-le din categoria cheltuielilor deductibile, societatea precizează că *"motivarea adusă se bazează pe reglementări contabile, nu este invocat nici un temei legal cu caracter fiscal"* și că bugetul de stat nu a fost prejudiciat .

- **X lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în avans înregistrate fără document justificativ. **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** motivează că suma reprezintă *"avansuri furnizori achitată către SC X SRL Vaslui, (...), suma este deductibilă procedura de faliment a debitorului a fost închisă prin Sentința Civilă nr.X din care anexăm o copie"*.

- **X lei** reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor de deplasare .

S.C X S.R.L, jud. Vaslui precizează că *"utilitatea acestor deplasări nu se cuantifică și nu se poate cuantifica pentru fiecare deplasare. In economia de piață nu se lucrează cu certitudini, certitudini ce nu există nici măcar în proiecțiile fiscale unde ar fi obligatoriu să existe"*.

2.In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se precizează că a fost stabilită suplimentar de plată suma de **S lei**, compusă din:

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile cu deplasarea și cazarea.

S.C X S.R.L, jud. Vaslu precizează că taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu deplasarea și cazarea este deductibilă, aceste cheltuieli fiind efectuate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor nedeductibile cu închirierea unui mijloc de transport.

Se precizează că mijlocul de transport închiriat a fost folosit în vederea realizării de operațiuni taxabile .

- **S lei** reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării unui autoturism X în leasing și un autoturism X.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui precizează că autoturismul X a fost folosit exclusiv în scopul activității economice a societății (autoturism la schimb pentru cele aflate în service).

Se precizează că în același mod au fost tratate și achizițiile pentru X achiziționat în anul 2014 și X achiziționat în anul 2017, motivând că și aceste autoturisme au fost folosite exclusiv în scopul activității economice a societății (autoturism la schimb pentru cele aflate în service).

3. În ceea ce privește suma de **S lei** reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** contestă temeiul de drept, motivat de faptul că, art. 7 pct. 12 din Codul Fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală reprezintă o definiție a unor termeni comuni, prin care sunt asimilate dividendelor "*o distribuire în bani sau în natură*" precizând că această distribuire nu există.

Se precizează că achizițiile/cheltuielile de protocol au fost făcute în interesul societății "*iar depășirile față de limitările legale au fost tratate ca impozabile*".

În concluzie, contestatoarea solicită admiterea contestației și "*anularea bazei de impozitare stabilită suplimentar la profit, TVA, impozit pe dividende și obligațiile fiscale aferente stabilite*" prin Decizia de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, "*precum și accesoriile calculate aferente sumelor contestate*".

II.A. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală la **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2012-31.12.2017, a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017 și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- S lei** -impozit pe profit,
- S lei** -taxa pe valoarea adăugată,
- S lei**-impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, contestate.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-VS X3/10.04.2018 prin care **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a fost înștiințată că face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Cu adresa nr.X/26.04.2018, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** este înștiințată că din motive obiective, inspecția fiscală a fost reprogramată cu începere de la data de 04.06.2018. Inspectia fiscală a început în data de 11.07.2018, fiind consemnată în RUC sub nr.43.

În data de 06.08.2018, inspecția fiscală a fost suspendată, fiind întocmită Decizia de suspendare nr.X/06.08.2018. Suspendarea a avut drept scop ducerea la îndeplinire a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr .X din 02.08.2018.

În urma primirii și analizării informațiilor solicitate prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X din 02.08.2018, a fost reluată inspecția fiscală, fiind întocmită "*Comunicarea reluării inspecției fiscale nr.18 din 18.10.2018*".

Organele de inspecție fiscală precizează că în perioada verificată, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, a obținut venituri din întreținerea și repararea autovehiculelor.

1.În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală precizează că societatea a fost plătitoare de impozit pe profit în perioada 01.01.2012-31.12.2017, iar inspecția fiscală s-a efectuat pentru această perioadă.

Ca urmare a verificării efectuate asupra situațiilor și documentelor contabile prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de bază impozabilă în sumă totală de S lei, pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei**, astfel:

-**S lei** diferență impozit pe profit aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate (S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2016), reprezentând chirie autoturism, cheltuieli ce nu au putut fi justificate.

Organele de inspecție fiscală precizează că nu a putut fi justificat scopul și necesitatea închiriere și nu s-au prezentat documente justificative (foi de parcurs) care să demonstreze utilizarea autoturismului închiriat;

-X lei diferență impozit pe profit aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate în anul 2013, reprezentând diferență de curs valutar.

-X lei diferență impozit pe profit aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate în anul 2016, reprezentând "cheltuieli în avans", fără documente justificative;

-X lei diferență impozit pe profit aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate în contul 625 (S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2016 + S lei aferente anului 2017), reprezentând cazare, bilete avion, mese servite, pachete turistice, care nu au putut fi justificate.

2.În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală precizează că au stabilit, pentru erioada 01.12.2012-31.12.2017, o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** formată din:

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cazare pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli de cazare au fost efectuate în interesul operațiunilor taxabile

-**S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru închirierea unui autoturism, fără a se justifica scopul și necesitatea închiriere și fără a se prezenta documente justificative (foi de parcurs) care să demonstreze utilizarea autoturismului închiriat;

-**S lei** reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru achiziționarea celor două autoturisme marca X și marca X - limuzină.

3.În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, organele de inspecție fiscală precizează că, urmare a verificării impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, au constatat că societatea înregistrează cheltuieli (cont 623-Cheltuieli de protocol) în sumă de S lei reprezentând alimente.

Se precizează că, cheltuielile de protocol înregistrate de societate, *"având în vedere că nu reprezintă cheltuieli efectuate de societate în relație cu diverși parteneri de afaceri sau potențiali parteneri de afacere"*, au fost tratate de organul de control ca plăți facute în favoarea acționarului, pentru care au calculat un impozit în sumă de **S lei**.

B.Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a obligațiilor fiscale principale

stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a calculat pentru perioada 25.04.2013-28.01.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, din care suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice și suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, emițând în acest sens Decizia nr X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată pentru nedeclararea obligațiilor fiscale principale, sau declarate incorect și stabilite de organul fiscal prin Decizia de impunere nr. F-VS X /28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 25.04.2016-28.01.2019, accesorii în sumă totală de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare, emițând în acest sens Decizia nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Ca urmare a depunerii de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a dosarului de eșalonare nr.X/31.01.2019, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a calculat pentru perioada 28.01.2019-25.02.2019, accesorii în sumă totală de **S lei** din care suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice și suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, emițând în acest sens Decizia nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

III. Având în vedere constatările organelor fiscale, motivațiile **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C X S.R.L, jud. VASLUI, contribuabil mic, are ca obiect de activitate "Întreținerea și repararea autovehiculelor" cod CAEN 4520, capital social S lei și codul de înregistrare fiscală JX, iar în perioada verificată a avut ca asociat și administrator pe d.nul X.

Perioada verificată:

| | |
|---|-----------------------|
| -Impozit pe profit | 01.01.2012-31.12.2017 |
| -Taxa pe valoarea adăugată | 01.12.2012-31.12.2017 |
| -Impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice; | 01.01.2012-31.12.2017 |

3.1 Referitor la impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit datorat în sumă de S lei, cheltuielile cu închirierea unor mijloace de transport de la S.C X S.R.L, societate afiliată în sumă de S lei, și dacă S.C X S.R.L, jud. Vaslui beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S aferentă acestor achiziții, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, ca urmare a verificării efectuate asupra situațiilor și documentelor contabile prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de bază impozabilă în sumă de S lei reprezentând chirie autoturism (S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2014 + S lei aferente anului 2015 + S lei aferente anului 2016), cheltuieli ce nu au putut fi justificate, pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Se precizează că în urma analizării documentelor contabile puse la dispoziție și a explicațiilor date de administratorul societății, au constatat că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a înregistrat, începând cu luna martie 2013, cheltuieli cu chiria unui mijloc de transport în baza Contractului de închiriere nr.X/01.03.2013, contract încheiat cu S.C X S.R.L, societate afiliată (d.nul X este asociat unic la **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** și asociat la SC X SRL cu un procent de 90,9% din părți sociale).

Se precizează că pentru verificarea realității operațiunilor de închiriere, au efectuat un control încrucișat la S.C X S.R.L, în urma căruia s-au constatat următoarele:

- S.C X S.R.L a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală două contracte de vânzare –cumpărare pentru un vehicul folosit, cu data întocmirii 27.02.2013.

Cele două contracte are ca vânzător pe d.nul X, asociat unic la **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** și asociat majoritar la S.C X S.R.L (90,9%) și administrator la ambele societăți, prin care d.nul X vinde la data de 27.02.2013 societății SC X S.R.L un vehicul marca X cu valoarea de S lei și un vehicul marca NISSAN cu valoarea de S lei.

-In urma verificării în aplicația EVA (EVIDENTA AUTO) a mijloacelor de transport, s-a constatat că cele două mijloace de transport marca NISSAN și X nu au fost niciodată în proprietatea d.nului X, ambele mijloace de transport au aparținut societății **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** până în data de 18.04.2013 (data radierii) și începând cu 19.04.2013 sunt înregistrate pe S.C X S.R.L .

-SC X SRL, a înregistrat în evidența contabilă cele două vehicule în luna august 2013, dar, începând cu luna martie 2013, a emis facturi cu mențiunea chirii către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**.

-S.C X S.R.L are ca obiect principal de activitate conform codului CAEN 9602 "*Coafură și alte activități de înfrumusețare*", a fost înregistrată ca plătitoare de TVA de la data de 23.01.2013, iar în perioada 01.01.2010-01.03.2013 nu a desfășurat activitate.

Organele de inspecție fiscală precizează că "*având în vedere că mașina era în patrimoniul societății S.C X S.R.L, organul de control a considerat că operațiunea vânzării autoturismului către o societate afiliată și să o închiriezi societății de la care s-a achiziționat autoturismul este lipsită de scop economic și a avut un singur scop, diminuarea bazei de impozitare la calculul impozitului pe profit.*"

Organele de inspecție fiscală opinează că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, nu a justificat scopul și necesitatea închiriere autoturismului și nu a prezentat documente justificative (foi de parcurs) care să demonstreze utilizarea autoturismului închiriat.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui, invocând art. 118 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează că "*legiuitorul oferă posibilitatea vânzării unui activ, cu închirierea ulterioară a acestuia, chirie care va fi mai mare comparativ cu cheltuiala cu amortizarea*" și că "*tranzacțiile societăților comerciale sunt determinate de interesele de afaceri, consecințele fiscale fiind o rezultată a acestor operațiuni.*"

Se mai precizează că mijlocul de transport închiriat a fost folosit în vederea realizării de operațiuni taxabile .

În fapt, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.17, art.19 alin.(1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, care precizează:

"Art. 17

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

"Art. 19

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

"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.(...)"

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"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 (...)",

coroborate cu prevederile pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"5 (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

Din prevederile legale de mai sus, se reține că, 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 (art.25) din Codul fiscal.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.6 precizează:

„(1) 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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, potrivit cărora :

„ Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Art. 145

„(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;”

Incepând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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; (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.X/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din

cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

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 operațiunea de închiriere a mijloacelor de transport este utilizată, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că mijloacele de transport închiriate au fost efectiv utilizate în folosul operațiunii taxabile.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile 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.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține:

- În data de 25.02.2013, conform facturilor seria X nr. X și nr.X, anexate în copie la dosarul contestației, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, vinde către X, CN X, o "AUTOUTILITARĂ X, 3.0 DID" cu valoarea de S lei (inclusiv TVA) și o "REMORCĂ X TIP AK 2500B" cu valoarea de S lei (inclusiv TVA).

-În data de 01.03.2013, între S.C X S.R.L. Vaslui, CUI X în calitate de "LOCATOR", reprezentată prin administrator X și **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, în calitate de "UTILIZATOR", reprezentată prin administrator X, s-a încheiat Contractul de închiriere nr.X, anexat în copie la dosarul contestației, având ca obiect "darea în folosință de către locator utilizatorului a următoarelor bunuri mobile:

-*autoturism marca X, nr. de înmatriculare VS-X;*

-*remorca X, nr. de înmatriculare VS-X*", termenul contractului fiind "până la 30.06.2016" iar prețul închirierii fiind de "S lei net"

-În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X din 28.12.2018, pag.8/41, organele de inspecție fiscală precizează:

"Pentru verificarea realității operațiunilor de închiriere, s-a efectuat un control încrucișat la S.C X S.R.L, în urma căruia s-au constatat următoarele:

In urma solicitării explicațiilor, societatea S.C X S.R.L, a pus la dispoziția organului de control două contracte de vânzare –cumpărare pentru un vehicul folosit, cu data întocmirii 27.02.2013.

Cele două contracte are ca vânzător pe d-nul X, acționar unic la S.C X S.R.L și acționar majoritar la SC X S.R.L (90,9%) și administrator la ambele societăți și la cumpărător S.C X SRL.

Prin cele două contracte de vânzare, d-nul X, vinde la data de 27.02.2013 societății S.C X S.R.L un vehicul marca X cu valoarea de S lei și un vehicul marca NISSAN cu valoarea de S lei.

Contractele de vânzare cumpărare la rubrica <Certificat de radiere>-nu au nici o mențiune.

In urma verificării în aplicația EVA (EVIDENȚA AUTO), a mijloacelor de transport înregistrate pe numele d-nul X s-au constatat următoarele:cele două mijloace de transport marca NISSAN și X, nu au fost niciodată în proprietatea d-nului X. Ambele mijloace de transport au aparținut societății S.C X S.R.L până în data de 18.04.2013 (data radierii) și începând cu 19.04.2013 este înregistrată pe S.C X S.R.L .

Deci vânzarea conform celor două contracte de vânzare cumpărare nu au ca vânzător pe d-nul X ci pe S.C X SRL.

Prin urmare conform informațiilor din aplicația EVA (Evidenta mijloacelor de transport), S.C X S.R.L radiază în 18.04.2013 cele două mijloace de transport și începând cu 19.04.2013 figurează înregistrate la SC X SRL.

Menționăm că S.C X S.R.L emite facturi cu mențiunea chirii începând cu luna martie 2013 către SC X SRL, iar în evidența contabilă a societății SC X S.R.L, cele două vehicule sunt înregistrate în luna august 2013."

-Din extrasul din aplicația EVA (Evidenta mijloacelor de transport), anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că:

*◀ autoutilitara X a fost înmatriculată în data de 15.10.2012, cu nr. de înmatriculare VS X, pe **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, autoutilitară ce a fost radiată în data de 18.04.2013 și înmatriculată cu același nr. de înmatriculare, respectiv VS X în data de 19.04.2013 pe S.C X S.R.L, jud. Vaslui și ulterior radiată în data de 17.01.2017;*

*◀ remorca X a fost înmatriculată în data de 03.04.2012, cu nr. de înmatriculare VS X, pe **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, remorcă ce a fost radiată în data de 18.04.2013 și înmatriculată cu același nr. de înmatriculare, respectiv VS X, în data de 19.04.2013 pe S.C X S.R.L, jud. Vaslui.*

-În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X din 28.12.2018, pag.9/41, organele de inspecție fiscală precizează:

"societatea pe perioada supusă verificării, obține venituri din activitatea de reparații auto. Atunci când sunt solicitări, societatea închiriază autoturismele din dotare, clienților pe perioada efectuării reparațiilor autoturismelor clienților.

In acest sens, au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, contracte de închirieri auto.

Au fost deasemeni verificate, foile de parcurs puse la dispoziție și din toate documentele primare verificate, nu s-a găsit nici un document care să demonstreze utilizarea autoturismului închiriat de la SC X SRL, marca autoturismului NISSAN-PATROL.

Societatea a prezentat la control, câte un carnet cu foi de parcurs pentru fiecare autoturism (...).

Prin urmare, pentru autoturismul închiriat, pentru care societatea plătește lunar S lei din care TVA-ul dedus este în sumă de S, în baza facturilor emise de societatea afiliată SC X SRL, nu există în evidența contabilă nici un act din care să rezulte utilizarea autoturismului închiriat și scopul pentru care a fost închiriat."

-În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X din 28.12.2018, organele de inspecție fiscală precizează:"*Menționăm că pe toată perioada supusă inspecției fiscale, societatea avea înregistrate în patrimoniu mai multe mijloace de transport astfel:*

- în anul 2013 :

- autov.FIAT DOBLO;
- autoturism CITROEN;
- autoturism HONDA CIVIC;
- autoturism X;
- platforma auto INDIANAPOLIS"

-în anul 2014 și 2015 :

- "-autov.FIAT DOBLO;
- autoturism CITROEN;
- autoturism X;
- platforma auto INDIANAPOLIS;
- autoturism X SP".

-în anul 2016 :

- "-autov.FIAT DOBLO;
- autoturism CITROEN;
- platforma auto INDIANAPOLIS;
- autoturism X TRANSIT 350L".

-Din extrasul din aplicația EVA (Evidenta mijloacelor de transport), anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că S.C X SRL , CUI X, jud. Vaslui, în perioada 19.04.2013-31.12.2017, a avut următoarele mijloace de transport înmatriculate:

-autoturism marca NISAN PETROL, nr. șasiu X, seria motor X, culoarea albastră, înmatriculat în data de 19.04.2013 cu nr. de înmatriculare VS X, radiată în data de 17.01.2017;

-remorcă X, culoarea gri, înmatriculată în data de 19.04.2013 cu nr. de înmatriculare VS X;

-autoturism marca X DM2, nr. șasiu X, seria motor X, maro, înmatriculat în data de 30.06.2016 cu nr. de înmatriculare VS X, radiată în data de 25.08.2017;

-autoturism marca AUDI Q5, înmatriculat în data de 11.05.2017 cu nr. de înmatriculare VS X, radiată în data de 28.09.2017;

-autoturism marca MAZDA X, înmatriculat în data de 03.10.2017 cu nr. de înmatriculare VS X.

Se reține că **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, în baza Contractului de închiriere nr.X din 01.03.2013 a închiriat de la S.C X S.R.L un autoturism marca X cu nr. de înmatriculare VS X și o remorcă X cu nr. de înmatriculare VS X, pentru care începând cu data de 01.03.2013 a plătit chirie în sumă de S lei lunar plus TVA.

Se reține că, din extrasul din aplicația EVA (Evidenta mijloacelor de transport), anexat în copie la dosarul cauzei, rezultă că autoutilitara X, seria șasiu X, seria motor X, culoarea albastru multicolor, a fost înmatriculată în data de 15.10.2012, cu nr. de înmatriculare VS X, pe **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, autoutilitară ce a fost radiată în data de 18.04.2013, iar remorca X a fost înmatriculată în data de 03.04.2012, cu nr. de înmatriculare VS X, remorcă ce a fost radiată în data de 18.04.2013, ca urmare a vânzării către X, în data de 25.02.2013, conform facturii seria X nrX și nr.X.

Se reține că S.C X S.R.L a înmatriculat autoturismul marca X, seria șasiu X, seria motor X, culoarea albastru multicolor, în data de 19.04.2013 cu nr. de înmatriculare VS X, iar remorca X, culoarea gri, a fost înmatriculată în aceeași dată, respectiv în data de 19.04.2013, cu nr. de înmatriculare VS X.

Se reține că, în perioada martie 2013- iunie 2016 **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile reprezentând contravaloarea închirierii autoturismului marca X cu nr. de înmatriculare VS X, și a remorcii X cu nr. de înmatriculare VS X, conform Contractului de închiriere nr.X din data de 01.03.2013, în sumă totală de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

Se reține că, la data întocmirii Contractului de închiriere nr. X din 01.03.2013, S.C X S.R.L nu deținea în proprietate nici un mijloc de transport, debia din data de 19.04.2013, pe societate este înmatriculat autoturismul marca X, seria șasiu X, seria motor X, culoarea albastru multicolor, cu nr. de înmatriculare VS X, și remorca X, culoarea gri, cu nr. de înmatriculare VS X, mijloace de transport ce au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în luna august 2013.

Organul de soluționare a contestației reține că S.C X S.R.L a închiriat, conform Contractului de închiriere nr.X din data de 01.03.2013, societății **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, un autoturim marca X cu nr. de înmatriculare VS X și o remorcă X cu nr. de înmatriculare VS X fără a deține în proprietate mijloacele de transport înmatriculare cu acele numere.

Totodată, se reține că atât în timpul controlului cât și la dosarul contestației, pentru mijloacele de transport închiriate conform Contractului de închiriere nr. X din 01.03.2013, pentru care societatea a înregistrat cheltuieli, în perioada 01.03.2013-30.03.2017, în sumă totală de S lei și a dedus TVA în sumă de **S lei**, în baza facturilor emise de societatea afiliată S.C X S.R.L, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea mijloacelor de transport închiriate și scopul pentru care au fost închiriate (foi de parcurs, contract de închiriere, facturi prestări servicii de transport,etc).

Așadar, simplele afirmații ale societății în susținerea deductibilității cheltuielilor privind chiria autoturismului marca X, cu nr. de înmatriculare VS X și a remorcii X, cu nr. de înmatriculare VS X, precum și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, fără însă a proba aceste afirmații cu documente justificative care să facă dovada necesității închirierii și măsura în care sunt aferente realizării de venituri impozabile, nu sunt de natură să combată și nici să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste cheltuieli.

Nu poate fi reținută afirmația petentei că *"acest mijloc de transport a fost folosit pentru desfășurarea activității societății fiind folosită ca mașină de tracțiune a platformei pentru a transporta mașile avariate/defecte de la locul accidentului/parcării în service"*, motivat de faptul că atât în timpul controlului cât și la dosarul contestației, pentru mijloacele de transport închiriate conform Contractului de închiriere nr. X din 01.03.2013, nu au fost prezentate documente din care să rezulte utilizarea mijloacelor de transport închiriate pentru a transporta mașinile avariate (foi parcurs, facturi de prestari servicii transport, contract închiriere, etc).

În ceea ce privește invocarea de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, a art. 118 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizând că *"legiuitorul oferă posibilitatea vânzării unui activ, cu închirierea ulterioară a acestuia, chirie care va fi mai mare comparativ cu cheltuiala cu amortizarea"* și că *"tranzacțiile societăților comerciale sunt determinate de interesele de afaceri, consecințele fiscale fiind o rezultanta a acestor operațiuni"*, se reține că:

-Art.118 alin.(6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

-Art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca

urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

-pct.219 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează.

"219. - O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție.

Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin articolul contabil

512 "Conturi curente la bănci" = 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate",

urmând ca dobânda și alte costuri ale finanțării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate conform prezentelor reglementări.

Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii;

b) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale.

Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări, respectiv pe seama contului de profit și pierdere",

baza legală prezentată de societate în susținerea cauzei, nu are nici o legătură cu speța tratată în Raportul de inspecție fiscală.

Art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic ci și din punct de vedere al scopului urmărit de contribuabil. În acest spirit o tranzacție normală din punct de vedere juridic

poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În conformitate cu prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile. Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

De asemenea, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, **acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora, în corelație cu specificul activității desfășurate.**

Mai mult, potrivit art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“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. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a

contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/ plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă” iar în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ:

"ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare începând cu data de 01.01.2015, respectiv Secțiunea 2.4 "Principii generale de raportare financiară", pct.57 alin.(2), alin.(3) și alin.(5) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

"(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacție și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(...)

(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora."

Ori aceste articole consacără, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu

numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“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”.

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile privind chiria autoturismului marca X și a remorcii X în sumă de S lei, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **S lei** ($S \text{ lei} \times 16\%$) și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** urmând a *se respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„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; [...]

3.2 Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de

impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind diferențele de curs valutar în sumă de S lei, pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care aceste cheltuieli sunt aferente anului 2012 și au fost înregistrate în luna ianuarie 2013, iar argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că, în luna ianuarie 2013, societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli reprezentând diferențe de curs valutar (cont 665) în sumă totală de S lei, diferență aferentă creditului în valută lichidat în cursul lunii ianuarie 2013 în sumă de S lei, echivalentul a S euro (sold cont 162- "Credite bancare pe termen lung" la 31.12.2012).

Se precizează că, societatea, conform contractului nr.X/ 30.10.2008, a obținut o creditare de la Banca Comercială Română, în sumă de S euro, credit înregistrat în evidența contabilă la cursul istoric de la data acordării creditului de S lei/euro.

Se precizează că pentru creditul rămas de plată în sold la data de 31.12.2012, în sumă de S lei, și achitat anticipat în cursul lunii ianuarie 2013, societatea a calculat și înregistrat diferență de curs valutar (între cursul istoric de S lei și S lei) în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că au fost acceptate ca deductibile cheltuielile cu diferența de curs valutar în sumă de S lei, iar diferența de **S lei** nu a fost acceptată ca și cheltuielă deductibilă.

Invocând prevederile pct. 304 alin. (3) și (4) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, organele de inspecție fiscală precizează că *"diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriiilor în valută, precum și a decontării creanțelor și datoriiilor exprimate în lei în funcție de un curs valutar, la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, trebuie recunoscute în luna în care apar"*.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui, în ceea ce privește cheltuielile cu diferențele de curs valutar în sumă de **S lei**, precizează că *"motivarea adusă se bazează pe reglementări contabile, nu este invocat nici un temei legal cu caracter fiscal"* și că bugetul de stat nu a fost prejudiciat.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"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."

iar conform pct.12 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, în conformitate cu aceste prevederi legale, 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, veniturile și cheltuielile luate în calcul la stabilirea profitului impozabil fiind cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că în Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X/28.12.2018, organele de inspecție fiscală precizează că pentru creditul rămas de plată în sold la data de 31.12.2012, în contul 162-"Credite bancare pe termen lung", în sumă de S lei (echivalentul a S euro) și achitat anticipat în cursul lunii ianuarie 2013, societatea a calculat și înregistrat diferența de curs valutar (între cursul istoric de S lei și cursul de la data plății de S lei) în suma de S lei.

Se reține că organele de inspecție fiscală a dat drept de deducere sumei de S lei reprezentând diferența de curs valutar aferent creditului achitat în luna ianuarie 2018 în sumă de S lei, echivalent a S euro ($S-S=S$; $0,7591 * S$ euro =S lei), și nu a dat drept de deducere sumei de **S lei** reprezentând diferența de curs valutar înregistrată de societate în luna ianuarie 2013.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, organul de soluționare competent are în vedere dispozițiile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, stipulate la art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „ (1) Organul

fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...) ”, precum şi cele stipulate la art.14 alin.(2) din acelaşi act normativ, potrivit cărora “(2) Situaţiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanţă cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condiţiile prezentului cod. Atunci când există diferenţe între fondul sau natura economică a unei operaţiuni sau tranzacţii şi forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operaţiuni sau tranzacţii, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Tototodă, se reţin în speţă şi prevederile art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare porivit cărora “(2) Organul fiscal are obligaţia să examineze starea de fapt în mod obiectiv şi în limitele stabilite de lege, precum şi să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislaţiei fiscale, în îndeplinirea obligaţiilor şi exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din iniţiativa organului fiscal, după caz”.

În speţă sunt incidente şi prevederile pct. 185 din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 3055/2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, în vigoare la data efectuării tranzacţiei, care precizează:

“185. - (1) În înţelesul prezentelor reglementări, o tranzacţie în valută este o tranzacţie care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda naţională (leu), inclusiv tranzacţiile rezultate atunci când o entitate:

a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preţ este exprimat în valută;

b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; sau

c) achiziţionează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datoriile exprimate în valută.

(2) Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

(3) Diferenţa de curs valutar este diferenţa ce rezultă din conversia unui anumit număr de unităţi ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite.

(...)

(8) Diferenţele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanţelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite faţă de cele la care au fost înregistrate iniţial pe parcursul lunii sau faţă de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar.

*Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. **Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni. (...)***

prevederi ce se regăsesc și la pct 304 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare la data de 1 ianuarie 2015.

Astfel, în conformitate cu aceste prevederi legale, diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută, precum și a decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei în funcție de un curs valutar, la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate, **trebuie recunoscute în luna în care apar.**

Nu poate fi reținută afirmația petentei că "*motivarea adusă se bazează pe reglementări contabile, nu este invocat nici un temei legal cu caracter fiscal*" și că bugetul de stat nu a fost prejudiciat", motivat de faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X din 28.12.2018 la "Constatări fiscale", pag. 7/41, organele de inspecție fiscală precizează: "*Conform pct 304 alin.(3) și (4) din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se prevede: (...)*", iar la pag. 17/41 la "Temei de drept" este înscris:

"(...)

Act normativ LG 571/2003 art.11, alin.(1), (...)

Act normativ OD 1802/2014 art.304, pct (4)

Act normativ LG 571/2003 art.19 alin.(1)

(...)"

Se reține că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile privind diferențele de curs valutar în sumă de S lei, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă S lei (S lei x 16%) urmând a se respinge contestația ca neîntemeiată, pentru impozitul pe profit în sumă de S lei în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea

nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) 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; [...]

3.3 Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile de deplasare/cazare în sumă de S lei, pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, urmare verificării documentelor financiar contabile puse la dispoziție de **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **S lei** aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate în contul 625- "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" (S lei aferente anului 2013 + S lei aferente anului 2016 + S lei aferente anului 2017), reprezentând cazare, bilete avion, mese servite, pachete turistice, cheltuieli ce nu au putut fi justificate că ar fi fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de cazare/masă pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli de cazare au fost efectuate în interesul operațiunilor taxabile.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui precizează că "*utilitatea acestor deplasări nu se cuantifică și nu se poate cuantifica pentru fiecare deplasare. In economia de*

piață nu se lucrează cu certitudini, certitudini ce nu există nici măcar în proiecțiile fiscale unde ar fi obligatoriu să existe”.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, care precizează:

“Art. 19.

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

Art. 21.

(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:

(...)

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.”

Conform pct. 27 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și: a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii; b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale cuvenite acestora”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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 (...), coroborate cu prevederile pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“5 (1) In aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile si cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Din prevederile legale de mai sus, se reține că, 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 (art.25) din Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate cheltuielile de cazare sunt deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cazarea se referă la salariați, administratori, precum și la persoanele fizice asimilate, așa cum au fost ele stabilite prin norme.

Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art.6 precizează:

„(1) 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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.134 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, potrivit cărora :

„ Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

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

Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Art. 145

„(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;”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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; (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit cărora:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**"

În speță sunt aplicabile și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează

"ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic. Cu alte cuvinte, se reține că acest text de lege conferă autorității fiscale dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține:

-In Raportul de inspecție fiscală nr.F-VS X/28.12.2018, organele de inspecție fiscală precizează că în ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea și cazarea înregistrate de societate " *Cheltuielile înregistrate în contul 625,(...), au fost înregistrate în evidența contabilă doar în baza facturilor (...). Pentru cheltuielile cu deplasarea și cazarea nu au putut fi demonstrată utilitatea acestora, organul de inspecție fiscală a reclasificat cheltuielile ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.*

In acest sens trebuia întocmit rapoarte prin care să se prezinte:

- obiectivele întâlnirii;
- rapoartele de prospectarea pieții;
- contractul încheiat în timpul delegației, a deplasării, etc"

-Din factura nr. ... din 21.07.2017, emisă de S.C X S.R.L,Constanța, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că au fost facturate către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui "Pachet turistic (caz+md) X"** pentru 2 (două nopți), în valoare de S lei (fără TVA), TVA în sumă de S lei.

-Din factura nr.X din 29.06.2017, emisă de S.C X S.A, Constanța, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că au fost facturate către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui "Avans servicii cazare"**, în valoare de S lei (fără TVA), TVA în sumă de S lei, iar la rubrica "numele delegatului" fiind trecut "X"

-Cu factura nr. X/20.06.2017, emisă de S.C X S.R.L, punct de lucru Iași, se facturează către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui "C/V Bilet de avion MYAustrian conform rezervării x"**, valoarea facturii fiind de S euro, echivalent a S lei.

-Societatea contestatoare, atât în timpul controlului cât și la dosarul contestației nu a prezentat documente justificative privind înregistrarea în evidențele contabile a acestor cheltuieli și nu a făcut dovada că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Argumentele prezentate în susținerea contestației, fără a fi dovedite cu documente, nu pot fi luate în considerare în susținerea favorabilă a contestației.

Prin urmare se reține că cheltuielile reprezentând cazare, bilete avion, mese servite, pachete turistice, înregistrate în evidențele contabile ale societății, în perioada 01.12.2012-31.12.2017, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pe aceasta perioadă, astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit impozitul pe profit asupra acestor cheltuieli, nejustificate cu documente.

Se reține că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au considerat cheltuielile reprezentând cazare, bilete avion, mese servite, pachete turistice, în sumă de S lei, cheltuieli nedeductibile fiscal pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei** (S lei x 16%) și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, urmând a *se respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei** și taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) *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; [...]*

3.4 Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de S lei, stabilit prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei reprezentând plată în avans, fără document justificativ, către S.C X S.R.L, societate în faliment închisă în baza Sentința Civilă nr.x, pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de S lei, în condițiile în care S.C X S.R.L, jud. Vaslui nu a făcut dovada că a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societății debitoare, iar argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de **X lei** aferentă cheltuielilor în sumă de S lei înregistrate de societate în anul 2016, reprezentând "cheltuieli în avans", fără documente justificative.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui motivează că suma reprezintă "avansuri furnizori achitată către SC X SRL Vaslui, (...), suma este deductibilă procedura de faliment a debitorului a fost închisă prin Sentința Civilă nr.X din care anexăm o copie".

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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 (...),

coroborate cu prevederile pct.5 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"5 (1) În aplicarea art.19 alin.(1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor."

Din prevederile legale de mai sus, se reține că, 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, asupra profitului impozabil fiind aplicată cota de impozit pe profit de 16%.

Astfel veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 (art.25) din Codul fiscal.

Din documentele prezentate la dosarul contestației, se reține:

-În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018, organele de inspecție fiscală, la pag.15/41, că :*In luna decembrie 2016, în evidența contabilă a fost înregistrate cheltuieli cu nota contabilă 654=404 în sumă de S lei.*

Cheltuielile au fost înregistrate doar în baza notei contabile fără nici o altă explicație sau alte acte justificative.

In lipsa documentelor justificative, nu s-a putut constata ce reprezintă cheltuielile, dacă sunt sau nu aferente activității desfășurate. Prin urmare cheltuielile în sumă de S lei, cu mențiunea <cheltuieli în avans>, au fost tratate de organul de control ca cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal."

-În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018, la Capitolul VI- "*Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul*", pag.39-40/41, organele de inspecție fiscală precizează că :

"Referitor la această obiecțiune (In 2016 au tratat ca nedeductibilă suma de S lei cheltuieli în avans, contul pierderi din creațe, suma; este deductibilă dacă procedura de faliment a debitoru M a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești și se obține un exemplar din aceasta pentru a fi atașat eventual în faza de contestație), justificată de societate cu hotărârea judecătorească de declarare a a falimentului a partenerului, facem următoarele precizari:

-în luna decembrie 2016, societatea înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli, cu mențiunea <cheltuieli în avans> nota contabilă 654=404. În urma solicitării, explicațiilor cu privire la aceste cheltuieli, înregistrate doar prin articolul contabil, reprezentanții societății, d-nul X și d-na X, au explicat că sunt plăți în avans către SC X SRL, punând la dispoziția organului de control fișa analitică (copie la prezentul raport) cu terțul respectiv.

Din analiza, fișei respective, s-a constatat că, în 10 octombrie 2008, SC X SRL, efectuează o plată către SC XSRL-în suma de S lei și în 20 oct. 2008, o altă plată în sumă de S lei. În perioada 01.01-31.05.2009, SC X SRL emite facturi către SC X SRL-în valoare de S lei, rămânând o plată în plus de S lei.

Prin urmare, debitul este în evidența contabilă din iunie 2009.

Potrivit art.2517 din noul Cod civil –termenul de prescriere este de 3 ani, dacă legea nu prevede alt termen.

Punctul 328, din O.M.F.P 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate prevede:

328. - La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

In acest sens, societatea nu a prezentat nici un document din care să rezulte efortul de a recupera suma plătită în avans, în urma cu 10 ani la SC X SRL.

Art.25, pct.4, lit.h din Legea 227/2015, are aplicabilitate pentru sumele în termenul de prescriere și cu respectarea pct.328 din O.M.F.P 1802/2014.

In urma celor mai sus prezentate, cheltuielile înregistrate, cu mențiunea cheltuieli în avans în sumă de S lei, rămân cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal."

În speță sunt aplicabile prevederile art.25 alin.(4) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării operațiunii în contabilitate, care precizează:

"ART. 25*) Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;

2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;(..."

coroborat cu prevederile pct.328 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizează:

"328. - La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora."

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a stabilit drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26. Totodată, se reține că legiuitorul a înțeles să accepte deducerea la calculul profitului impozabil pierderile din creanțe neîncasate de la clienți la care procedura de faliment a fost închisă în baza hotărârii judecătorești sau dacă debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Mai mult, prin Decizia nr. 10 din 2 decembrie 2004 a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și accize, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1895/2004, aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se **„În accepțiunea Codului fiscal, data declarării falimentului este data pronunțării hotărârii judecătorești finale de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 64/1995, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă."**

Pentru suma de S lei, înregistrată pe cheltuieli în luna decembrie 2016, **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** a prezentat la dosarul contestației Sentința Civilă nr.X, pronunțată de Tribunalul Vaslui, prin care s-a dispus " *închiderea procedurii insolvenței debitorului S.C X SRL Vaslui, jud. Vaslui*" și " *radierea debitorului din registrul comerțului*"

Se reține că în luna decembrie 2016, **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli, cu mențiunea "cheltuieli în avans" prin nota contabilă "654=404" reprezentând plăți în avans către S.C X S.R.L.

Așadar, din coroborarea articolelor de lege citate mai sus, rezultă că, prin înregistrarea acestor cheltuieli ca și deductibile la calculul impozitului pe profit s-a venit în sprijinul contribuabilului care poate face dovada că a procedat la această măsură întrucât creanțele sale sunt certe, lichide și exigibile și că nu și mai poate recupera sumele de bani cuvenite de la debitorul falit nici în urma lichidării activului acestuia, precum și că societatea a întreprins toate demersurile în justiție pentru recuperarea creanței deținute asupra societăților debitoare, aceasta având posibilitatea prin înscrierea la procedura reorganizării judiciare și a falimentului prevăzută de Legea nr.64/1995, respectiv la procedura insolvenței reglementată de Legea nr.85/2006, în funcție de perioada

incidentă operațiunii, să facă demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său aflat în procedura de faliment.

Din Sentința Civilă nr.X, pronunțată de Tribunalul Vaslui, prin care s-a dispus " *închiderea procedurii insolvenței debitorului S.C X SRL Vaslui, jud. Vaslui*" și " *radierea debitorului din registrul comerțului*", se reține că în Tabelul definitiv consolidat al creditorilor sunt înscrși următorii creditorii: X Vaslui, Municipiul Vaslui-X, X SA prin sucursala Vaslui, S.C X S.R.L București, S.C X S.R.L București, X Vaslui, S.C X Sighisoara, S.C X S.R.L Cluj-Napoca, S.C XS.R.L Piatra Neamț, S.C X S.R.L Sfântu Gheorghe, S.C X S.A Ploiești, SC X S.R.L Săvinești, S.C X S.R.L București, S.C X S.R.L Galați, S,C X S.R.L Apahida, S.C X SRL ITârgu Neamț, S.C X S.R.L. București., S.C XSA Oradea, S.C X IFN SA.

Organul de soluționare competent reține faptul că **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** nu s-a înscris în tabelul creditorilor cu suma ce o avea de încasat de la S.C X SRL Vaslui, societate aflată în faliment.

Din "ANALIZA SOLDURILOR PE FURNIZORI-INVESTIȚII NOIEMBRIE 2016", anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că în luna octombrie 2008 a fost plătită, furnizorului "X SRL", suma de S lei, iar în perioada 01.01-31.05. 2009, **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** înregistrează facturi emise de SC X SRL în valoare de S lei, rămânând o plată în plus la 31 mai 2009 de S lei.

Se reține că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte efortul de a recupera suma plătită în avans (înștiințări de plată, somații de plată, etc) și nu a constituit provizioane pentru această pierdere, ținând cont de faptul că este o creanță neîncasată într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, conform art.26 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. F-vs X/28.12.2018, se reține că, **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** în anul 2016 a stabilit ca și cheltuieli deductibile fiscal înregistrând în contul 654 pierderi din creanțe cheltuieli în suma de S lei, reprezentând avans furnizor, fără a prezenta documente din care să reiasă că petenta a întreprins demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său, debitor ce a intrat în procedura insolvenței din data de 24.11.2009 (Incheierea civilă nr.X pronunțată de Tribunalul Vaslui) și în procedura generală de faliment din data de 01.04.2014 (Sentința civilă nr.X pronunțată de Tribunalul Vaslui) și fără a prezenta documente din care să reiasă că s-a înscris la masa creditorilor pentru recuperarea debitelor.

Conform art.2500 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată "(1) *Dreptul material la acțiune, denumit în continuare drept la acțiune, se stinge prin prescripție, dacă nu a fost exercitat în termenul stabilit de lege.*

(3) *În sensul prezentului titlu, prin drept la acțiune se înțelege dreptul de a constrânge o persoană, cu ajutorul forței publice, să execute o anumită*

prestație, să respecte o anumită situație juridică sau să suporte orice altă sancțiune civilă, după caz" iar conform art. 2517 din același act normativ "Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen".

Se reține că la data emiterii Sentinței civile nr.X, emisă de Tribunalul Vaslui, definitive, suma de S lei reprezentând avans furnizor S.C X SRL Vaslui, aflată în sold la 31 mai 2009 este prescrisă.

Astfel, organul de soluționare reține că societatea nu aduce probe care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Ținând cont de prevederile art. 276 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora "Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării", se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei**, aferent cheltuielilor cu pierderile din creanțe în sumă de S lei, sumă aflată în sold la 31 mai 2009 și prescrisă la data emiterii Sentinței civile nr.X, pentru care nu au fost prezentate documente din care să reiasă că petenta a întreprins demersurile legale în vederea recuperării totale sau parțiale a creanței de la debitorul său. Față de cele prezentate mai sus și întrucât argumentele și documentele aduse de contestatară nu sunt în măsură să combată constatările organului de inspecție fiscală, considerând prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Opreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora: "Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat" urmează a fi *respinsă ca neîntemeiată* contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **X lei** suplimentar de plată, stabilit prin Decizia de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018.

3.5 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe dacă S.C X S.R.L, jud. Vaslui are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției unui autovehicul marca X în leasing, și a unui autoturism X limuzină, în

condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste autovehicule se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 298 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării în luna iulie 2013 a unui autoturism X, în leasing și în luna august 2017 a unui autoturism X limuzină.

Se precizază că pentru autoturismele achiziționate **S.C X S.R.L, jud. Vaslui**, a dedus integral taxa pe valoarea adăugată dar pentru care nu a justificat, prin documente, utilizarea exclusivă a autoturismelor în scopul activității economice.

S.C X S.R.L, jud. Vaslui contestă suma de S lei reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării autoturismului X, precizând că autoturismul X a fost folosit exclusiv în scopul activității economice a societății (autoturism la schimb pentru cele aflate în service).

Se precizează că în același mod au fost tratate și achizițiile pentru X achiziționat în anul 2014 și X achiziționat în anul 2017, motivând că și aceste autoturisme au fost folosite exclusiv în scopul activității economice a societății (autoturism la schimb pentru cele aflate în service).

În drept, potrivit art. 145 alin.(2) lit.a), art. **145¹** și art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data dec31.12.2015:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile; [...]**”.

ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

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

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

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

- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;**
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;**
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;**
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;**
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.**

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la [art. 145](#) și [art. 146 - 147](#)¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.

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;

Totodată, conform pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

45¹. (1) În aplicarea [art. 145](#)¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul [art. 145¹](#) alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la [art. 145](#) și la [art. 146 - 147¹](#) din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza [C-268/83](#) D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(...)

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

Incepând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art. 298 alin.(1) din Legea nr.227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

Totodată, conform pct.68 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, "SECȚIUNEA a 2-a **Limitări speciale ale dreptului de deducere**

68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în

proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. **În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși."**

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%.

Pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului de vehicule (ce îndeplinesc condițiile mai sus precizate) și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehicule, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana 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.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că autovehiculele marca X, în și X X limuzină, menționate în situația de fapt, nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.145 din vechiul Cod fiscal, respectiv art.298 alin.(1)-alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală **S lei** înscrisă în facturile de achiziție.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatara susține că achiziția autoturismului în cauză se încadrează în dispozițiile legale prevăzute de Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată fiind deductibilă întrucât autoturismele au fost utilizat în scopul activității economice, fără însă să înțeleagă să depună în susținerea celor afirmate documente justificative în baza cărora să facă dovada că autoturismul achiziționat se încadrează într-una din excepțiile expres stipulate de legiuitor, citate mai sus.

Mai mult, se reține că argumentele contestatarii în susținerea deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță sunt formulate evaziv, (autoturism la schimb pentru cele aflate în service), nu a adus nicio dovadă obiectivă care să demonstreze utilitatea bunurilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar la dosarul contestației nu se găsesc documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele aduse sunt neconcludente și de maximă generalitate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului marca X și X X -limuzină, fapt pentru care în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **S lei**.

3.6 Referitor la impozitul pe veniturile sub formă de dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S lei aferent cheltuielilor în sumă de S lei, impozit stabilit prin Decizia de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă S.C X S.R.L, jud. Vaslui datorează impozitul pe dividende stabilit de organele de inspecție fiscală în cuantum de S lei, în condițiile în care societatea a efectuat plăți pentru bunuri și servicii furnizate în favoarea asociaților, respectiv în folosul personal al acestora.

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că urmare a verificării impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, au constatat că societatea înregistrează cheltuieli (cont 623 "Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate") în sumă de S lei reprezentând alimente

Se precizează că, având în vedere că aceste cheltuielile de protocol înregistrate de societate nu reprezintă cheltuieli efectuate de societate în relație cu diverși parteneri de afaceri sau potențiali parteneri de afacere, "au fost tratate de organul de control ca plăți făcute în favoarea acționarului."

Se precizează că tratarea ca dividend din punct de vedere fiscal s-a făcut "în conformitate cu prevederile art.7,pct.12 din Legea 571/2003 și art.7, punctul 11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal < dividend – o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele :...> și art.11, alineatul (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal <(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității." .

Se precizează că astfel s-a procedat la stabilirea bazei impozabile în sumă de S lei și, în conformitate cu prevederile art.67 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal " (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor" și a art.97 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal "(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul

obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata."

S.C X S.R.L, jud. Vaslui contestă temeiul de drept, motivat de faptul că art. 7 pct. 12 din Codul Fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală reprezintă o definiție a unor termeni comuni, prin care sunt asimilate dividendelor "o distribuire în bani sau în natură" precizând că această distribuire nu există.

Se mai precizează că achizițiile/cheltuielile de protocol au fost făcute în interesul societății "iar depășirile față de limitările legale au fost tratate ca impozabile".

În drept, potrivit art.7 alin.(1) pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015:

"(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele: [...]

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende: [...]

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Totodată,sunt aplicabile și prevederile art. 67 alin.(1) și alin.(1¹.1) din același act normativ:

"(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor."

"(1¹.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă

plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

De asemenea, la art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, se prevede :

„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.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora :

„46.(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să

reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia/fondul economic.

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.7 pct.11, art.97 pct.7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;

(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

ART. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la

data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018, organele de inspecție fiscală precizează :*"Ca urmare a verificării impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2012-31.12.2017, s-a constatat că societatea înregistrează cheltuieli (cont 623) în sumă de S lei reprezentând alimente (exemplificăm cu facturi în copie la prezentul raport).Cheltuielile de protocol înregistrate de societate, având în vedere că nu reprezintă cheltuieli efectuate de societate în relație cu diverși parteneri de afaceri sau potențiali parteneri de afacere, au fost tratate de organul de control ca plăți făcute în favoarea acționarului.*

(...)

Diferența de impozit pe dividend în sumă de S lei a fost stabilită astfel :

| | |
|---|------------------------|
| <i>31.12.2012-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*16% = S lei ;</i> |
| <i>2013-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*16% = S lei ;</i> |
| <i>2014-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*16% = S lei ;</i> |
| <i>2015-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*16% = S lei ;</i> |
| <i>2016-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*5% = S lei ;</i> |
| <i>2017-cheltuieli în favoarea acționarului</i> | <i>S*5% = S lei."</i> |

Din facturile nr.X/29.01.2016, nr.X/07.01.2016, nr.X/ 04.01.2016, nr. X/08.03.2016, nr.X/28.04.2016, nr.X/13.04.2016 emise de S.C X SRL, factura nr.X/14.01.2016 emisă de S.C Xnia SA și facturile nr.X/12.04.2016, nr.X/ 20.04.2016, nrX/12.04.2016, nr.X3/20.12.2016 emise de X România SCS, anexele 1-12 și 14-20 din dosarul contestației, rezultă că **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** a achiziționat de la furnizorii mai sus menționați produse alimentare (ananas, banane, pere, roșii, cartofi, baby spanac, lamâi, căpșuni, ton bucăți, lapte bio, cacao bio, smântână, budincă orez, etc).

Conform Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu ajutorul contului 623 *"Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"* se ține evidența cheltuielilor de protocol, reclamă și publicitate, iar în debitul contului se înregistrează:

"- sume datorate sau achitate care privesc acțiunile de protocol, reclamă și publicitate (401, 408, 471, 512, 531, 542);

- sume clarificate trecute pe cheltuieli (473)."

Se reține că **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** a înregistrat în debitul contului 623-*"Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"*, în perioada 01.01.2012-31.1.2017 cheltuieli în sumă de S lei, fără a prezenta documente din care să rezulte că aceste cheltuieli privesc acțiunile de protocol, reclamă, publicitate și

că sunt efectuate de societate în relație cu diverși parteneri de afaceri sau potențiali parteneri de afacere.

Referitor la susținerea societății potrivit căreia art. 7 pct. 12 din Codul Fiscal, invocat de organele de inspecție fiscală "*reprezintă o definiție a unor termeni comuni, prin care sunt asimilate dividendelor < o distribuire în bani sau în natură > ori că această distribuire nu există*" și că "*achizițiile/cheltuielile de protocol au fost în interesul societății iar depășirile față de limitările legale au fost tratate ca impozabile,*" aceasta nu poate fi luată în considerare întrucât:

◀ Art. 7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează: "***Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende: [...]***

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia."

◀ contestatarul nu a înțeles să depună în susținerea celor de mai sus documente din care să reiasă că bunurile achiziționate reprezentând alimente și înregistrate în contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*" au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice a societății, deși sarcina dovedirii acestui aspect cade în sarcina contribuabilului.

Pe cale de consecință, întrucât societatea, prin contestația formulată, nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, sumele achitate pentru contravaloarea bunurilor reprezentând alimente și înregistrate de **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** în contul 623-"*Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate*" reprezintă plăți efectuate pentru bunuri furnizate în favoarea asociaților, respectiv în folosul personal al acestora, care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende, conform prevederilor art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele aduse sunt neconcludente și de maximă generalitate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de S lei reprezintă plăți efectuate pentru bunuri și servicii furnizate în favoarea asociaților, respectiv în folosul personal al acestora, care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende și pentru care au calculat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**, fapt pentru care în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de **S.C X S.R.L., jud. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- VS X/28.12.2018, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **S lei**.

3.7 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă contestatara datorează accesorii în sumă S lei, stabilite prin Decizia nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare și Decizia nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, aferente obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în sumă totală de S lei, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația referitoare la debitele asupra cărora au fost calculate accesoriiile.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a sumelor stabilite prin Decizia de impunere F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, au stabilit pentru perioada 25.04.2013-28.01.2019, accesorii în sumă de **S lei** prin Decizia nr.X /28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, iar pentru perioada 28.01.2019-25.02.2019 accesorii în sumă de **S lei** prin Decizia nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

Totodată pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate eronat stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat penalități de nedeclarare în sumă totală de **S lei**, emițând în acest sens Decizia nr. X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

In drept, sunt aplicabile prevederile 120 alin. (1), art. 120¹ alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 :

“ART. 120 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”.

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173 alin (1), art.174 alin.(1), art.176 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) și art.181 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 173*)

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități 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.

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.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

ART. 181*)

Penalitatea de nedeclarare în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(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

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."

Din normele legale mai sus citate rezultă că, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere, iar 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 nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Se reține că organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, în baza art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a obligațiilor fiscale principale, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a calculat, pentru perioada 25.04.2013-28.01.2019, accesorii în sumă totală de **S lei**, accesorii ce au fost stabilite prin Decizia nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând :

-S lei - accesorii aferente impozitului pe profit (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-S lei - accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-S lei -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă **S lei**).

Se reține că, urmare depunerii de către **S.C X S.R.L, jud. Vaslui** a dosarului de eşalonare nr.X/31.01.2019, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, în baza art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 28.01.2019-25.02.2019, a calculat accesorii în sumă de **S lei**, accesorii ce au fost stabilite prin Decizia nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând:

-S lei - accesorii aferente impozitului pe profit (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-S lei - accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-**S lei** -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**).

Astfel, accesoriile în sumă totală de **S lei (S lei+S lei)** stabilite, pentru perioada 25.04.2013-25.02.2019, prin Decizia nr.X/ 28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (**S lei**) și Decizia nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere (**S lei**), reprezintă:

-**S lei** - accesorii aferente impozitului pe profit (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-**S lei** - accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**);

-**S lei** -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**).

Totodată pentru obligațiile fiscale nedeclarate sau declarate eronat stabilite de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-VS X din 28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, în baza art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au calculat penalități de nedeclarare în sumă totală de **S lei**, emitând în acest sens Decizia nr. X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

Deoarece în sarcina contribuabilului a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit în sumă de S lei, a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei (a se vedea pct. 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5 din prezenta decizie), și a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S lei (a se vedea pct. 3.6 din prezenta decizie), iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că au fost calculate eronat, rezultă că **S.C X S.RL, jud. Vaslui**, datorează accesorii în sumă totală de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, calculate pentru perioada 25.04.2013-25.02.2019, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" și penalități de nedeclarare în sumă totală de **S lei** .

Conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), și potrivit considerentelor prezentei decizii pentru impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, stabilite suplimentar, și ținând cont de prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„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; [...]*”, contestația urmează să fie *respinsă ca neîntemeiată* pentru suma de **S lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere [**S lei** accesorii aferente impozitului pe profit (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**) + **S lei** accesorii aferente impozitului pe dividende persoane fizice (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**) + **S lei** -accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**)], stabilite în baza Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Deciziei nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii eprezentând dobânzi și penalități de întârziere și pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, decizii emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice .

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C X S.RL, jud. Vaslui** împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS X/28.12.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS X/28.12.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- S lei** -impozit pe profit,
- S lei** -taxa pe valoarea adăugată,
- S lei**-impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

2. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C X S.RL, jud. Vaslui** împotriva Deciziei nr.X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de către

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice,
- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3.Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C X S.RL, jud. Vaslui** împotriva Deciziei X/28.01.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, pentru suma de **S lei** reprezentând penalități de nedeclarare.

4.Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de **S.C X S.RL, jud. Vaslui** împotriva Deciziei nr.X/26.02.2019 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Biroul evidență plătitori persoane juridice, pentru suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe dividende persoane fizice,
- S lei** - dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Vaslui.

DIRECTOR GENERAL

ȘEF SERVICIU 1

ÎNTOCMIT,