



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26
Cod postal 700025
Tel: +0232/213332
Fax: +0232/219899
e-mail: registratura.generalais@anaf.ro

DECIZIA NR. 5592/20.07.2017

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. „Z” S.R.L. BACĂU, în insolvență,

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală,
sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin Adresa nr. din 30.05.2017, înregistrată la instituția noastră sub nr., cu privire la contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L.**, cu sediul în municipiul Bacău, str., jud. Bacău, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Bacău sub nr., cod de identificare fiscală RO, prin administrator judiciar SPECIALISTS TRUST INSOLVENCY S.P.R.L., cu sediul în municipiul Iași,, reprezentată legal prin asociat coordonator

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 12.04.2017, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 12.04.2017, de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

Suma contestată este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei – impozit pe profit;
- lei – taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actele administrative fiscale contestate au fost comunicate administratorului judiciar în data de **19.04.2017**, potrivit confirmării de primire anexată la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **25.05.2017**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268,

art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) 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. „Z” S.R.L. BACĂU, prin contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, sub nr., precizează că aceasta este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekției fiscale la persoane juridice nr. F-BC și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspekție fiscală nr., emise în baza Raportului de inspekție fiscală nr.

Precizează că contestă obligațiile fiscale în sumă totală de lei, din care, diferența de impozit pe profit în sumă de lei și diferența de TVA colectată în sumă de lei, motivele de fapt și de drept ale contestației fiind următoarele:

În perioada februarie – martie 2017, a avut loc un control al Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău la **S.C. „.....” S.R.L. BACĂU**, determinat de adresa Băncii Transilvania care a solicitat intrarea în insolvență a **S.C. „.....” S.R.L. BACĂU**, ca urmare a neachitării unui credit unui credit de către o altă societate comercială la care a pus un activ drept gaj.

Contestatoarea precizează faptul că controlul s-a desfășurat cu intermitențe, în funcție de interesele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, programul de lucru și lucrările fiind desfășurate de echipa de control în paralel și simultan la mai multe societăți comerciale.

Motivează faptul că nu a existat o colaborare propriu – zisă sau vreo discuție privind constatările organului de control, acestea fiind făcute în mod unilateral, în mod incomplet, eronat și fără respectarea prevederilor legilor fiscale.

Ca urmare, precizează că apreciază că sumele stabilite de organul fiscal sunt în totalitate eronate și nu reflectă realitatea activității taxabile a societății.

Organul fiscal din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, a apreciat că stocul de motorină aflat în custodie la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. a fost vândut de către **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** la data de 30.09.2016, apreciere total nelegală și eronată din următoarele motive:

- nu se poate vorbi de o vânzare unui stoc de motorină, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** nu a intrat în posesia mărfii, așa cum a reținut organul fiscal, nu există nici un document prin care să se dovedească faptul că S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. a predat proprietarului marfa aflată în custodie. Neintrând în posesia mărfii, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, nu putea să o vândă și implicit nu putea să colecteze taxe și impozite;
- momentul în care organul fiscal a luat la cunoștință de lipsa stocului de marfă și implicit a stabilit că marfa ar fi trebuit să fie înregistrată ca fiind vândută, este data controlului, respectiv data încheierii actului de control,

(respectiv 12.04.2017) și nu data de 30.09.2016, data de sfârșit a perioadei supuse controlului. Ca urmare, în mod ilegal organul de control a stabilit diferențe de impozit pe profit și TVA la data de 30.09.2016, determinate de lipsa unui stoc de marfă din gestiune;

- lipsa din gestiune a mărfii nu se tratează din punct de vedere fiscal prin obligarea colectării TVA și a venitului rezultat prin vânzarea mărfurilor, ci prin neacceptarea la deducerea TVA și a cheltuielilor cu aprovizionarea mărfurilor.

Contestatoarea motivează că în mod structural este greșită interpretarea fenomenelor din punct de vedere fiscal, așa cum a fost făcută de inspectorii de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, în situația sa neputând vorbi de TVA colectată și impozit pe profit rezultat din vânzare, ci de TVA și cheltuială nedeductibilă fiscal.

Marfa nefiind valorificată, nu poate fi vorba de impozit pe profit, iar pe de altă parte, la calculul profitului impozabil se ține cont numai de cheltuiala din trimestrul III 2016, când inspectorii au trecut contribuabilul din categoria plătitorilor de impozit pe venit în categoria plătitorilor de impozit pe profit, iar veniturile și cheltuielile care se iau în considerare sunt cele efectuate începând cu trimestrul în cauză conform art. 52 alin. (1), alin. (2), și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, însă în trimestrul III 2016 **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, nu a înregistrat nici o cheltuială cu stocul de motorină în cauză.

Petenta precizează că organele de inspecție fiscală menționează în mod expres că pentru a putea valorifica motorina în cauză, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** trebuia să fie autorizată în acest scop, iar vânzarea să se efectueze angro, (având în vedere faptul că este vorba de cantitatea de 145,73 tone de motorină) tot către un contribuabil autorizat.

Însă, prin verificarea declarațiilor 394 depuse la Agenția Națională de Administrare Fiscală de către contribuabilii din România, nu a fost identificat nici un contribuabil către care, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** a vândut marfa în cauză.

Contestatoarea apreciază lipsa de profesionalism a organului fiscal care au stabilit că această tranzacție a fost făcută între persoane afiliate, deși nu le identifică în mod expres și nu probează cu nimic.

Ca urmare, precizează că diferența de TVA în sumă de S lei și impozitul pe profit în sumă de S lei sunt în mod nelegal stabilite de organul fiscal și solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. și a Raportului de inspecție fiscală nr. și reverificarea **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** în conformitate cu prevederile legale, întrucât sumele stabilite de plată de inspectorii din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, în cuantum de lei sunt total eronate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală, în baza Avizelor de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2012 – 30.09.2016 și pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioada 01.02.2013 – 30.09.2016, în urma căreia au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....., prin care au stabilit diferențe de obligații fiscale în sumă totală de lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de lei, impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, din care, societatea contestă suma totală de **lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **lei**.

La Capitolul III – Constatări fiscale din Raportul de inspecție fiscală nr., referitor la impozitul pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Obiectul de activitate – Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare, cod CAEN 4719.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că contribuabilul a tergiversat desfășurarea inspecției fiscale prin:

- neasigurarea contactării la sediul indicat pentru desfășurarea inspecției fiscale a reprezentantului numit pentru inspecția fiscală;
- nepunerea la dispoziție a Registrului unic de control, deși la controlul inopinat l-a prezentat. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat punerea acestuia la dispoziție prin întrebarea nr. 1 din Nota explicativă transmisă reprezentantului S.C. ORIZONT CONCEPT S.R.L. pe adresa de e-mail a reprezentantului acestuia: "fratila.romeo@yahoo.com" la data de 14.03.2017. Nu s-a primit răspuns la nota explicativă;
- punerea la dispoziție cu întârziere pentru inspecție a tuturor documentelor de evidență contabilă. Organele de inspecție fiscală precizează că evidența contabilă pentru perioada trim. IV 2014 - 31.12.2015 a fost pusă la dispoziție în data de 15.03.2017, ca urmare a solicitării în scris prin aceeași notă explicativă (întrebarea 2 -14.03.2017), iar cea pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2016, a fost pusă la dispoziție în data de 18.03.2017;
- punerea cu întârziere la dispoziție a casei de marcat emitentă a bonurilor fiscale emise la punctul de lucru din municipiul Bacău, str.
- nepunerea la dispoziție a inventarierilor anuale, a Registrului de calcul al impozitului pe profit, a carnetelor de facturi din care au fost emise facturi în perioada verificată. Organele de inspecție fiscală precizează că au solicitat toate aceste documente prin nota explicativă transmisă reprezentantului

contribuabilului S.C. ORIZONT CONCEPT S.R.L. pe adresa de e-mail a reprezentantului acestuia: "fratila.romeo@yahoo.com";

- neprezentarea notelor explicative cu răspunsuri la întrebările puse pentru clarificarea situației fiscale.

Potrivit informațiilor din aplicațiile Agenției Naționale de Administrare Fiscală constituite pe baza declarațiilor contribuabilului, respectiv declarații, bilanțuri, însoțite de note, la controlul inopinat s-a reținut înregistrarea în contul bilanțier „357- Mărfuri la terți” un sold în sumă de lei, pe care, prin nota explicativă (întrebările 2 și 3 la controlul inopinat) confirmă ca fiind un stoc de 145,73 tone de motorină eurodiesel aflat în custodie la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, din anul 2009.

În justificare a fost prezentat Contractul de custodie nr. 1 din 12.04.2009, semnat din partea **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, de către doamna Nemeș Diana Marina în calitate de administrator, iar din partea S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, de către domnul, în calitate de administrator.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit aplicației INFO-PC, S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești s-a identificat prin CUI, obiectul principal de activitate și cel din ultimul bilanț este: „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazeși al produselor derivate”, cod CAEN 5151/4671, a avut sediul în municipiul Pitești, bulevardul jud. Argeș, reprezentată de asociat unic - administrator Nemeș Radu CNP, de cetățenie română, domiciliat în municipiul Bacău, str., jud. Bacău, adresa fiind aceeași cu adresa de domiciliu al, administrator la **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**.

Fac mențiunea că S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, a devenit inactivă de la data de 22.04.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative potrivit Deciziei și a fost radiată începând cu data de 05.06.2015.

Precizează faptul că în timpul controlului inopinat, la data de 02.01.2017, pe adresa de e-mail viorel.alexandru.BC@mfinante.ro a fost primit de pe adresa Sandu Adrian <subinvest99@gmail.com>, următorul mesaj: *“Subsemnatul Nemeș Radu confirm prin prezenta că dețin în custodie marfa conform contractului de custodie nr. 1 din 12.04.2009 proprietar fiind SC. Z SRL Bacău pe care mă oblig să o pun la dispoziția acestuia la solicitarea lui . Cu stimă Nemeș Radu”*.

Potrivit aplicației „Revisal”, a fost salariat la **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** în perioada 01.08.2010 -10.07.2017 și a fost asociat unic la

Organele de inspecție fiscală menționează că documentele justificative pentru realitatea custodiei cantității de 145,73 tone de motorină eurodiesel și corespondența menționată au fost anexate Procesului verbal nr. și a prezentei inspecții fiscale, sunt următoarele:

1) Tabel denumit: „Anexa plăților efectuate în avans”, cuprinzând un număr de 13 plăți în sumă totală de S lei, din perioada 07.03.2006 -30.06.2009, în care beneficiar este nominalizat: „Tri Invest Standard”. Fila poartă o amprentă a unei ștampile pe care este menționată „Z”.

2) Factura nr. 3001 din 30.04.2009, emisă de S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, având ca obiect "Motorină euro diesel păstrată custodie cf. CTR 1/ 12.09.2009".

3) Procesul verbal de compensare a datoriilor reciproce nr. 651 din 01.07.2009, în care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** are calitate de debitor și date de identificare: sediul social în municipiul Bacău, str. Războieni nr. 30A, reprezentată de Nemeș Diana Marina în calitate de administrator și S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești,, cu sediul în municipiul Pitești, str., jud. Argeș, în calitate de creditor.

Organele de inspecție fiscală precizează că conținutul procesului verbal, se referă la plata de către debitor a sumei de lei, reprezentând contravaloarea a facturii 3001 din 30.04.2009, iar creditorul "*recunoaște că a primit contravaloarea sumei de lei, reprezentând plata facturii nr.....*".

Procesul verbal de compensare poartă amprente ale ștampilelor cu numele „S.C. Z S.R.L. BACĂU” și „S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. PITEȘTI” și două semnături indescifrabile, la administratori sunt menționați doamna Nemeș Diana pentru **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** și domnul Nemeș Radu pentru S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, de unde se apreciază posibilă existență a unor relații de afiliere (rude până la gradul III) în sensul prevederilor art. 7 pct. 21 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4) Contractul de custodie nr. 1 din 12.04.2009 în care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** are calitate de proprietar iar S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, are calitate de custode, obiectul contractului fiind: "*Obiectul contractului îl constituie lăsarea mărfii/produselor în păstrarea custodelui și anume MOTORINĂ EURODIESEL*".

În contract se menționează că perioada de valabilitate este de 12 luni de la data semnării contractului, iar ca obligații ale custodelui: să reclame diferențele cantitative și calitative în termen de 24 de ore de la recepția mărfii, să se îngrijească de bunurile preluate în custodie ca un bun proprietar și să elibereze marfa la cererea proprietarului.

5) Procesul verbal de custodie nr. în care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** reprezentată de doamna Nemeș Diana Marina și S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, cu privire la păstrarea în custodia acestei societăți a cantității de 145,730 tone de motorină euro diesel, cu obligația pazei.

6) Corespondența de mână având ca destinatar pe doamna Cozma Mariana, cu enumerarea unei fișe analitice, contract custodie și inventariere la data de 31.01.2009.

Având în vedere faptul că custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a devenit inactivă de la data 22.04.2013 și a fost radiată la data de 05.06.2015, organele de inspecție fiscală precizează că aceasta a avut obligația întocmirii bilanțului de închidere în care toate conturile trebuie să aibă soldurile "0" lei, inclusiv soldul conturilor de mărfuri primite în custodie, ceea ce presupune lichidarea stocurilor de mărfuri și compensarea stocurilor la și de la terți.

Organele de inspecție fiscală fac mențiunea că pentru lichidarea stocurilor de orice proveniență, înainte de închiderea activității, custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a fost în situația de a vinde sau de a returna proprietarilor toate cantitățile de produse petroliere, pentru a lichida toate conturile bilanțiere, aceste activități fiind obligate să se desfășure în condițiile existentei unei autorizații de antrepozit fiscal și sub supravegherea autorității vamale potrivit pct. 88 alin. (9) 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.

Potrivit prevederilor legale, modul de deplasare și destinația produselor petroliere se face până la producerea de efecte prin revocare, sub supraveghere și până la epuizarea stocurilor, iar la momentul la care revocarea autorizației de antrepozit fiscal produce efecte, produsele petroliere din gestiunea S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești trebuie să fi părăsit spațiile autorizate ale acesteia.

Fac mențiunea că declarația domnului Nemeș Radu, transmisă prin e-mail în data de 01.02.2017, referitor la faptul că deține în custodie cantitatea de produse petroliere nu este acceptabilă deoarece persoana juridică S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești nu mai poate deține produse petroliere după radiere, fără autorizație de antrepozit fiscal, iar că persoana fizică, domnul Nemeș Radu nu poate deține produse petroliere la nivelul acestei cantități de 145,73 tone de motorină pe care le-ar putea deplasa, întrucât nu face dovada obținerii unei autorizații emise de autorități competente și nu a făcut dovada că deține un loc care poate a fost autorizat ca antrepozit fiscal de depozitare de produse energetice, echipat cu rezervoare standardizate, calibrate de Biroul Român de Metrologie Legală potrivit pct. 85 alin. (13) 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 și nu face dovada că locul de depozitare al produselor petroliere este dotat cu mijloace de măsurare a debitului volumic sau masic, (pct. 85 alin. (14) din același act normativ).

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată nu a prezentat documente de custodie pentru produse petroliere, cu alt contribuabil, care să îndeplinească condițiile legale de depozitare, iar în situația în care nu se poate demonstra că locul unde s-ar afla cantitatea de produse petroliere aparținând **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** după deplasarea de la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești îndeplinește condiții legale, respectiv antrepozit fiscal cu autorizație de antrepozit fiscal valabilă și dotări tehnice, organele de inspecție fiscală au apreciat că cantitatea de 145,73 tone de motorină eurodiesel, a fost valorificată prin vânzare.

Fac mențiunea că veniturile nu se regăsesc în evidența contabilă a societății verificate care susține existența custodiei, iar consecințele fiscale ale vânzării nu se regăsesc în declarațiile și deconturile de TVA depuse de **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** în anul 2016.

Precizează faptul că potrivit aplicației Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv “Situația centralizatoare privind starea

autorizațiilor emise” - portal accesibil tuturor contribuabililor, S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești și persoana fizică Radu Nemeș nu sunt menționați ca detinând antrepozite fiscale.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că pe lanțul comercial S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești – **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, s-a constatat radierea custodelui, S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, cu consecința obligativității lichidării la nivelul acestuia a stocului de produse petroliere, fără a se putea identifica locul unde cantitatea de produse petroliere se poate afla în condiții legale de antrepozit fiscal, neînregistrarea veniturilor din lichidarea stocului de motorină, la contribuabilului verificat și necolectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Precizează că în legătură cu această marfă la inspecția fiscală au fost transmise pe adresa de e-mail: fratila.romeo@yahoo.com note explicative după cum urmează:

- nota explicativă transmisă la data de 14.03.2017, întrebarea 5): „Precizați motivul pentru care nu puneți la dispoziție pentru inspecția fiscală inventarierea anuală pe care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** avea obligația să le efectueze anual: decizii de numire a membrilor comisiilor de inventariere, liste cu rezultatele inventariierilor, procese verbale cu rezultatele inventariierilor”.

- nota explicativă transmisă la data de 23.03.2017: “Având în vedere că la controlul inopinat ați confirmat existența stocului de motorină eurodiesel în cantitate de 145,73 tone, în valoare de S lei (fără TVA), în custodie la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, iar prin punerea la dispoziție a documentelor justificative nu s-au regăsit liste de inventariere care să confirme existența bunurilor lăsate în custodie la Tri Invest Standard SRL, cum motivați neconfirmarea de către custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a stocului de motorină, în termen de 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, documente privind sesizarea unor nepotriviri de către proprietarul **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** transmise în 5 zile de la primirea listelor de inventariere și răspunsul custodelui primit în termen de 5 zile de la primirea sesizării, așa cum precizează Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii”.

Precizează faptul că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală nu s-au primit răspunsuri la întrebările menționate.

Organele de inspecție fiscală menționează că în balanța de verificare întocmită la data de 30.09.2016, în soldul contului bilanțier „357-*Mărfuri aflate la terți*” se consemnează suma de S lei, pe care prin nota explicativă (întrebările 2 și 3 la controlul inopinat când a fost încheiat Procesul verbal nr.) îl confirmă ca fiind un stoc de 145,73 tone motorină eurodiesel aflat în custodie la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, stoc confirmat la data de 02.01.2017, de către domnul înscris prin e-mailul: “*Subsemnatul confirm prin prezenta că dețin în custodie marfa conform contractului de custodie nr.1 din 12.04.2009 proprietar fiind SC. Z SRL Bacău pe care mă oblig să o pun la dispoziția acestuia la solicitarea lui*”.

Fac precizarea că contribuabilul nu a prezentat la inspecția fiscală ca urmare a solicitării în scris, documente (corespondențe, inventarieri, corespondențe referitoare la eventuale nepotriviri) care să confirme existența fizică a stocului de marfă.

Referitor la situația cantității de 145,73 tone de motorină, organele de inspecție fiscală motivează că nu au fost prezentate acte adiționale la Contractul de custodie nr., care să menționeze păstrarea mărfii la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, după expirarea termenului de pastrare și nu au fost prezentate documente de custodie cu persoana fizică Nemeș Radu, care nu este neînregistrată în scopuri de TVA.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că prin neînregistrarea în contul de mărfuri „371” a sumei de S lei la data radierii custodelui (05.06.2015), **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** nu dovedește valoarea produsului intrat în gestiune, adus de la terț sau eventuala scădere din gestiune a produselor aflate la terț pentru care ar fi fost obligată să întocmească documente de livrare sau documente privind constatarea lipsei la inventariere.

Ca urmare a neînregistrării mărfii în gestiune, după radierea custodelui, neprezentarea de documente privind existența și locul de păstrare a mărfii, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, prin neprezentarea documentelor ce se întocmesc la inventariere privind confirmarea stocurilor, potrivit Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul nu face dovada că mai deține la data inspecției fiscale cantitatea de 145,73 tone de motorină, constatându-se neînregistrarea de venituri și necolectarea TVA aferentă vânzării și stabilește data neînregistrării veniturilor, data sfârșitului perioadei de verificare, respectiv data de 30.09.2016.

Pentru stabilirea valorii de vânzare organele de inspecție fiscală consemnează că s-au considerat îndreptățite să stabilească baza de impunere suplimentară în conformitate cu prevederile art. 106 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru stabilirea prețului de vânzare a motorinei în luna septembrie 2016, acceptată ca termen de valorificare și înregistrare a veniturilor, având în vedere că tranzacția s-a desfășurat între persoane afiliate, s-a aplicat metoda „comparării prețurilor”, menționată la art. 11 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru referință, organele de inspecție fiscală precizează că au apelat la constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. din 09.03.2016, întocmit de inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin care au inventariat facturile de achiziție motorină din lunile august și septembrie 2016, constatându-se un preț mediu fără TVA de 4,09 lei, ceea ce conduce la venituri neînregistrate în sumă de lei (..... litri x lei).

La veniturile stabilite suplimentar în sumă de lei se adaugă și veniturile în sumă de lei înregistrate de contribuabil, generând venituri de în sumă de lei, venituri ce depășesc echivalentul în lei a euro prevăzut de art. 47 lit. c din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care precizează că sunt incidente prevederile art. 52 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală au considerat că se impune emiterea unui aviz de inspectie fiscală fiind necesară extinderea verificărilor asupra impozitului pe profit pentru perioada: 01.07.2016 – 30.09.2016, întocmind Referatul nr.

Referitor la impozitul pe profit pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2012 – 30.09.2016, organele de inspectie fiscală au constatat următoarele:

a) Pentru perioada 01.01.2012 – 31.12. 2012 , pierderea stabilită la inspecția fiscală în sumă de lei este mai mare cu lei decât pierderea fiscală declarată de lei, datorită nedeclarării corecte a bazelor de calcul a rezultatului exercitiului financiar, fiind încălcate prevederile art.102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Precizează că, calculul rezultatului a fost facut în baza prevederilor art. 19 alin. (1), art. 26 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 73 și 74 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.

b) Pentru perioada 01.01.2013 - 31.01.2013, pierderea stabilită la control de lei este mai mare cu lei decât profitul impozabil declarat pentru luna ianuarie 2013 (în sumă de 1.690 lei), ca urmare a declarării eronate a bazelor de calcul (venituri/cheltuieli) pentru profitul impozabil, contrar prevederile art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscală, având în vedere neconcordanța dintre indicatorii regăsiți în declarația 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2012, înregistrată la organul fiscal sub nr. și datele din bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2012 identice cu indicatorii din bilanțul contabil pentru anul 2012, precum și neconcordanța dintre indicatorii regăsiți în declarația 101 privind impozitul pe profit aferent lunii ianuarie 2013 înregistrată la organul fiscal sub nr. și datele din bilanța de verificare încheiată la data de 31.01.2013, au dispus măsura corectării declarației 101 aferentă anului 2012 și lunii ianuarie 2013, astfel încât declarațiile să reflecte pierderea fiscală de recuperat în anii următori în sumă de lei față de S lei pierderea fiscală declarată, potrivit art. 118 alin. (8) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

c) Pentru perioada 01.07.2016 – 30.09.2016, în urma controlului au rezultat venituri suplimentare în sumă de S lei care au ca proveniență veniturile

neînregistrate, ca urmare a valorificării cantității de 145,73 tone de motorină neînregistrată în contul de mărfuri după radierea custodelui S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, și pentru care nu s-au prezentat documente privind existența în proprietatea contribuabilului la momentul inspecției fiscale.

La veniturile stabilite suplimentar în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală precizează că se adaugă și veniturile în sumă de S lei, înregistrate de societatea verificată, generând venituri în sumă de S lei, venituri ce depășesc echivalentul în lei a euro prevăzut de art. 47 lit. c din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care sunt incidente prevederile art. 52 alin. (1), alin. (2) și alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Față de cele constatate precizează că pentru trim. III 2016, contribuabilul datorează impozit pe profit calculul și plata acestuia se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv, astfel:

- S lei - venituri totale trim. III 2016, din care, S lei reflectate în contabilitate și S lei venituri suplimentare din valorificarea motorinei;
- S lei - cheltuieli totale trim. III 2016, din care, S lei reflectate în contabilitate și S lei, cheltuieli cu achiziția combustibilului;
- S lei - profit contabil trim. III 2016;
- S lei, cheltuieli nedeductibile fiscal, din care, S lei, cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul micro înregistrat, S lei, dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;
- S lei, pierderea cumulată stabilită prin declarația de impozit pe profit;
- S lei - profit impozabil aferent trim. III 2016, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de **S lei**, ($S \text{ lei} \times 16\%$) determinat în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 17 și art. 31, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmare a retratăii veniturilor/cheltuielilor rezultată din valorificarea produsului înregistrat ca marfă în custodie, a stabilirii de cheltuieli nedeductibile fiscal, influențat de pierderile, stabilite prin declarația privind impozitul pe profit.

Referitor la TVA în sumă de S lei, stabilită suplimentar și contestată de societate, reprezintă TVA colectată ca urmare a valorificării stocului de motorină, care a fost în custodia S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, (custode radiat), diferența fiind stabilită potrivit art. 286 alin. (1 lit. a) și art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la aspectele procedurale cu privire la desfășurarea controlului cu intermitențe.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, în baza Avizului de inspecție fiscală nr., au efectuat inspecția fiscală la **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. din 12.04.2017, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 12.04.2017.

În Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală precizează faptul că perioada de desfășurare a inspecției fiscale a fost 06.02.2017 – 10.04.2017, în raport fiind consemnat faptul că contribuabilul s-a prezentat pentru inspecția fiscală, însă nu a prezentat Registrul unic de control, obligație prevăzută de art. 3 alin. (1) din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control, neasigurând cerințele impuse de prevederile art. 118 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea motivează faptul că controlul s-a desfășurat cu intermitențe, fiind efectuat strict în funcție de interesele Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În drept, la art. 1, art. 2 și art. 3 din Legea nr. 252/2003 privind registrul unic de control, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

ART. 1

(1) Contribuabilii, persoane juridice înregistrate la Oficiul Național al Registrului Comerțului, autorizate potrivit legii, au obligația să țină registrul unic de control.

(2) Celelalte categorii de contribuabili pot ține registrul unic de control, în funcție de opțiunea acestora.

ART. 2

(1) Registrul unic de control are ca scop evidențierea tuturor controalelor desfășurate la contribuabil de către toate organele de control specializate, în domeniile: financiar-fiscal, sanitar, fitosanitar, urbanism, calitatea în construcții, protecția consumatorului, protecția muncii, inspecția muncii, protecția împotriva incendiilor, precum și în alte domenii prevăzute de lege.

(2) Evidențierea controalelor în registrul unic de control, prevăzută la alin. (1), se face cu semnăturile reprezentantului legal al contribuabilului și organului de control.

ART. 3

(1) Contribuabilii prevăzuți la art. 1 alin. (1) au obligația de a prezenta organelor de control registrul unic de control.

(2) *Organele de control au obligația de a consemna în registru, înaintea începerii controlului, următoarele elemente: numele și prenumele persoanelor împuternicite de a efectua controlul, unitatea de care aparțin, numărul legitimației de control, numărul și data delegației/ordinului de deplasare, obiectivele controlului, perioada controlului, perioada controlată, precum și temeiul legal în baza căruia se efectuează controlul”.*

La art. 118 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se precizează că:

“ART. 118

Reguli privind inspecția fiscală

(4) *La începerea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de inspecție*) și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia”.*

Față de aceste prevederi legale se reține că, contribuabilii înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului au obligația să țină un registru unic de control, în care, la începerea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală cosemnează începerea inspecției fiscale

În Referatul cu propuneri de soluționare nr. 4636 din 30.05.2017, organele de inspecție fiscală precizează faptul că contribuabilul a tergiversat desfășurarea inspecției fiscale prin:

- neasigurarea contactării la sediul indicat pentru desfășurarea inspecției fiscale a reprezentantului numit pentru inspecția fiscală;
- nepunerea la dispoziție a Registrului unic de control, deși la controlul inopinat l-a prezentat. Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat punerea acestuia l-a dispoziție prin întrebarea nr. 1 din Nota explicativă transmisă reprezentantului S.C. ORIZONT CONCEPT S.R.L. pe adresa de e-mail a reprezentantului acestuia: "fratila.romeo@yahoo.com" la data de 14.03.2017. Nu s-a primit răspuns la nota explicativă;
- punerea la dispoziție cu întârziere pentru inspecție a tuturor documentelor de evidență contabilă. Organele de inspecție fiscală precizează că evidența contabilă pentru perioada trim. IV 2014 - 31.12.2015 a fost pusă la dispoziție în data de 15.03.2017, ca urmare a solicitării în scris prin aceeași notă explicativă (întrebarea 2 -14.03.2017), iar cea pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2016, a fost pusă la dispoziție în data de 18.03.2017;
- punerea cu întârziere la dispoziție a casei de marcat emitentă a bonurilor fiscale emise la punctul de lucru din municipiul Bacău, str. Carpați nr. 2, jud. Bacău;
- nepunerea la dispoziție a inventarierilor anuale, a Registrului de calcul al impozitului pe profit, a carnetelor de facturi din care au fost emise facturi în perioada verificată. Organele de inspecție fiscală precizează că au solicitat toate aceste documente prin nota explicativă transmisă reprezentantului contribuabilului S.C. ORIZONT CONCEPT S.R.L. pe adresa de e-mail a reprezentantului acestuia: "fratila.romeo@yahoo.com";

- neprezentarea notelor explicative cu răspunsuri la întrebările puse pentru clarificarea situației fiscale.

Față de situația prezentată, se reține faptul că inspecția fiscală a fost efectuată cu intermitențe motivat de faptul că reprezentantul legal al societății verificate nu a putut fi contactat la sediul indicat pentru desfășurarea inspecției fiscale, nu a fost pus la dispoziție registrul unic de control pentru consemnarea începerii inspecției fiscale, precum și pentru faptul că documentele de evidență contabilă au fost puse la dispoziție cu întârziere.

Ca urmare, se constată faptul că organele de inspecție fiscală nu au încălcat prevederile legale referitoare la modul de desfășurare a inspecției fiscale.

B. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 20.883 lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 119.207 lei, stabilită ca urmare a neînregistrării pe venituri a sumei de 596.036 lei, reprezentând contravaloarea a 145,73 tone de motorină, predată în custodie la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, care nu a fost restituită sau facturată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare 2, este investită să se pronunțe dacă S.C. „Z” S.R.L. BACĂU datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte restituirea acestei cantități de motorină predată în custodie sau încasarea contravalorii acesteia.

În fapt, societatea verificată a încheiat Contractul de custodie nr. în care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** are calitate de proprietar iar S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, are calitate de custode, obiectul contractului fiind: *”lăsarea mărfii/produselor în păstrarea custodelui și anume MOTORINĂ EURODIESEL”*.

În contract se menționează că perioada de valabilitate este de 12 luni de la data semnării contractului, iar ca obligații ale custodelui: să reclame diferențele cantitative și calitative în termen de 24 de ore de la recepția mărfii, să se îngrijească de bunurile preluate în custodie ca un bun proprietar și să elibereze marfa la cererea proprietarului.

Totodată, a fost încheiat și Procesul verbal de custodie nr. 10 din 12.04.2009 în care **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** reprezentată de doamna Nemeș Diana Marina și S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, cu privire la păstrarea în custodia acestei societăți a cantității de 145,730 tone de motorină euro diesel, cu obligația pazei.

Având în vedere faptul că custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a devenit inactivă de la data 22.04.2013 și a fost radiată la data de 05.06.2015, organele de inspecție fiscală precizează că aceasta a avut obligația întocmirii bilanțului de închidere în care toate conturile trebuie să aibă soldurile “0” lei, inclusiv soldul conturilor de mărfuri primite în custodie, ceea ce presupune lichidarea stocurilor de mărfuri și compensarea stocurilor la și de la terți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că predarea în custodie reprezintă livrare la prețul de aprovizionare de S lei, având în vedere că nu există documente care să ateste restituirea cantității de motorină sau încasarea contravalorii acesteia și au calculat impozit pe profit în sumă de **S lei** calculat la o bază impozabilă în sumă de S lei, rezultată prin scăderea din venituri a cheltuielilor cu achiziția combustibilului și a cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite la data de 30.09.2016.

Taxa pe valoarea adăugă în sumă de S lei, reprezintă taxa colectată aferentă veniturilor în sumă de S lei rezultate din livrarea cantității de 145,73 tone de motorină.

Contestatoarea motivează că lipsa din gestiune este interpretată greșit din punct de vedere fiscal, așa cum a fost făcută de inspectorii de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, în situația sa neputând vorbi de TVA colectată și impozit pe profit rezultat din vânzare, ci de TVA și cheltuială nedeductibilă fiscal.

Totodată motivează faptul că momentul în care organul fiscal a luat cunoștință de lipsa stocului de marfă și implicit a stabilit că marfa ar fi trebuit să fie înregistrată ca fiind vândută este data controlului, respectiv data de 12.04.2017, când a fost încheiat actul de control și nu data de 30.09.2016, data de sfârșit a perioadei supusă controlului.

În drept, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 268 alin. (1) lit. a) și art. 281 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care preved că:

ART. 268

“Operațiuni impozabile

(1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;[...].”

ART. 281

“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”.

Potrivit prevederilor legale de mai sus, la calculul rezultatului fiscal se au în vedere toate veniturile din livrări, iar în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, aceasta se colectează în cazul livrărilor și faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Se reține că **predarea în custodie** reprezintă predarea de către o persoană juridică, cu titlu gratuit, a unor mărfuri proprietate a acesteia, pe o perioadă de timp delimitată, unei alte persoane juridice spre păstrare/păzire, **urmând ca acestea să fie returnate către proprietarul mărfii sau să fie cumpărate de persoana juridică care le-a preluat în custodie.**

Potrivit art. 276 alin. (2) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări”.

Conform funcțiunii contabile a contului 351 “Materii și materiale aflate la terți”, prevăzută de Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare, cu modificările și completările ulterioare:

“Contul 351 “Materii și materiale aflate la terți”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar trimise la terți, pentru prelucrare sau în custodie.

Contul 351 “Materii și materiale aflate la terți” este un cont de activ.

În debitul contului 351 “Materii și materiale aflate la terți” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți (301, 302, 303).

În creditul contului 351 “Materii și materiale aflate la terți” se înregistrează:

- valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar intrate în gestiune, aduse de la terți (301, 302, 303);

- scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, constatate lipsă la inventar (601, 602, 603);

- scăderea din gestiune a materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți, distruse de calamități (658).

Soldul contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți”.

Având în vedere faptul că până la data verificării **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, nu face dovada cu documente că motorina predată în custodie către S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești, a fost restituită și respectiv a intrat în gestiunea societății contestatoare ori dacă motorina predată în custodie a fost vândută societății custode, sau altui client și a fost încasată contravaloarea acesteia, constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea se încadrează în categoria livrărilor, **este legală**

Ținând cont de faptul că custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a devenit inactivă de la data 22.04.2013 și a fost radiată la data de 05.06.2015, aceasta a avut obligația întocmirii bilanțului de închidere în care toate conturile trebuie să aibă soldurile “0” lei, inclusiv soldul conturilor de mărfuri primite în custodie, ceea ce presupune lichidarea stocurilor de mărfuri și compensarea stocurilor la și de la terți.

Pentru lichidarea stocurilor de orice proveniență, înainte de închiderea activității, custodele S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești a fost în situația de a vinde sau de a returna proprietarilor toate cantitățile de produse petroliere, pentru a lichida toate conturile bilanțiere, aceste activități fiind obligate a se desfășura în condițiile existentei unei autorizații de antrepozit fiscal și sub supravegherea autorității vamale potrivit pct. 88 alin. (9) 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.

Potrivit prevederilor legale, cu valabilitate la momentul radierii, modul de deplasare și destinația produselor petroliere se face până la producerea de efecte prin revocare, sub supraveghere și până la epuizarea stocurilor, iar la momentul la care revocarea autorizației de antrepozit fiscal produce efecte, produsele petroliere din gestiunea S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești trebuie să fi părăsit spațiile autorizate ale acesteia.

Referitor la declarația domnului Nemeș Radu, transmisă prin e-mail în data de 01.02.2017, referitor la faptul că deține în custodie cantitatea de produse petroliere nu este acceptabilă deoarece persoana juridică S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești nu mai poate deține produse petroliere după radiere, fără autorizație de antrepozit fiscal, iar persoana fizică, domnul Nemeș Radu nu poate deține produse petroliere la nivelul acestei cantități de 145,73 tone de motorină pe care le-ar putea deplasa, întrucât nu face dovada obținerii unei autorizații emise de autorități competente și nu a făcut dovada că deține un loc care poate a fost autorizat ca antrepozit fiscal de depozitare de produse energetice, echipat cu rezervoare standardizate, calibrate de Biroul Român de Metrologie Legală potrivit pct. 85 alin. (13) 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 și nu face dovada că locul de depozitare al produselor petroliere este dotat cu mijloace de măsurare a debitului volumic sau masic, (pct. 85 alin. (14) din același act normativ).

Societatea verificată nu a prezentat documente de custodie pentru produse petroliere, cu alt contribuabil, care să îndeplinească condițiile legale de depozitare, iar în situația în care nu se poate demonstra că locul unde s-ar

afla cantitatea de produse petroliere aparținând **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU** după deplasarea de la S.C. TRI INVEST STANDARD S.R.L. Pitești îndeplinește condiții legale, respectiv antrepozit fiscal cu autorizație de antrepozit fiscal valabilă și dotări tehnice, organele de inspecție fiscală au apreciat că cantitatea de 145,73 tone de motorină eurodiesel, a fost valorificată prin vânzare.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale în materie de impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, menționate mai sus, societatea avea obligația înregistrării pe venituri impozabile, să calculeze impozit pe profit și să colecteze taxa pe valoarea adăugată pentru contravaloarea motorinei în cantitate de 145,73 tone.

Cu privire la motivația contestatoarei, potrivit căreia, interpretarea fenomenelor din punct de vedere fiscal, așa cum a fost făcută de inspectorii de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, în situația sa neputând vorbi de TVA colectată și impozit pe profit rezultat din vânzare, ci de TVA și cheltuială nedeductibilă fiscal, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală au procedat legal și corect la influențarea veniturilor impozabile și la colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la momentul în care organul fiscal a luat cunoștință de lipsa stocului de marfă și implicit a stabilit că marfa ar fi trebuit să fie înregistrată ca fiind vândută nu poate fi data de 12.04.2017, așa cum susține contestatoarea, întrucât aceasta este data încheierii actului administrativ fiscal contestat și nu data la care au fost stabilite obligațiile fiscale suplimentare.

În concluzie, în urma analizei documentelor existente la dosarul contestației, susținerile petentei și prevederile legale mai sus enunțate reținem că aceasta în susținerea contestației nu a depus alte documente față de cele prezentate și verificate pe timpul inspecției de către organele de inspecție fiscală, din care să rezulte o altă situație față de cea constatată inițial.

Potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea afirmației determinând respingerea contestației.**

Având în vedere cele precizate mai sus precum și prevederile legale aplicabile, rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod legal au calculat diferența de impozit pe profit în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, motiv pentru care, contestația formulată de **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, va fi respinsă ca neîntemeiată, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.906/2014, 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; [.....]”.

C. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În fapt, prin contestația formulată, **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, prin care organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările din Raportul de inspecție fiscală nr., au dispus următoarele măsuri:

“1. Majorare pierdere fiscală 31.12.2012, 31.01.2013.....”

În drept, art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

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

De asemenea, în conformitate cu dispozițiile Anexei II din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală":

"Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului."

Având în vedere că obiectul contestației nu este reprezentat de creanțe fiscale stabilite prin decizii de impunere, acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, decizii pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, de măsura de diminuare a pierderii fiscale, de acte emise de organe fiscale din aparatul central al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, sau de creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, ci de o măsură privind corectarea declarațiilor privind impozitul pe profit cod 101, în sensul majorării pierderii fiscale pentru anul 2012 și luna ianuarie 2013, competența de soluționare a contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, aparține, potrivit prevederilor art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organului emitent al actului atacat.

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere se va transmite dosarul cauzei Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. 3174 din 12.04.2017, spre competență soluționare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE :

Art. 1 Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. „Z” S.R.L. BACĂU**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., de Inspecția Fiscală din

cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma totală de lei ce reprezintă:

- lei – impozit pe profit;
- lei – taxa pe valoarea adăugată.

Art. 2 Constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații 2 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, pentru soluționarea contestației împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr., competența de soluționare fiind a organului fiscal emitent, respectiv a Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

Art. 3 Serviciul Soluționare Contestații 2, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală spre a fi dusă la îndeplinire.

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, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași sau Tribunalul Bacău.