



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.353/2014  
privind soluționarea contestației depusă de  
S.C. .X. SRL din Comuna .X., jud. .X., înregistrată la Direcția generală  
de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de  
Administrare Fiscală  
sub nr. 921260/29.08.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **921260/29.08.2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în Comuna .X., Incinta .X., jud. .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X.

Societatea contestă parțial Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., având ca obiect suma de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** – impozit pe profit;
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

S.C. .X. SRL, la data depunerii contestației, figurează la poziția nr..X. din anexa .X. – „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de .X./ 2014”, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr..X./2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./2014, respectiv .X.2014, așa cum reiese din adresa nr..X./2014 de înaintare a actului administrativ fiscal mai sus menționat, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv .X./2014, potrivit ștampilei Registraturii Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL.

**I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr..X./2014, precizând următoarele:**

Referitor la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar de plată, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) și c) și art.146 alin.(1) pct.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.11 alin.(1) și art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât s-au bazat pe concluziile eronate privind cantitatea de carburant (motorină) efectiv consumată și justificată de S.C. .X. SRL, la transportul auto al îngrășămintelor chimice comercializate.

Astfel, societatea precizează că, în fapt, pentru realizarea obiectului său de activitate, respectiv comerț cu îngrășăminte chimice, nedeținând mijloace de transport proprii pentru transportul mărfurilor achiziționate de la furnizori și vândute la clienți, a încheiat înțelegeri contractuale cu societăți de transport marfă. În toate cazurile, S.C. .X. SRL a asigurat, pe cheltuiala sa, motorina necesară transportului îngrășămintelor comercializate. Cheltuiala cu carburantul a fost înregistrată în debitul contului .X. „Cheltuieli privind combustibilii ”, pe bază de bonuri de consum.

În această situație, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza justificării consumului de carburanți înregistrați în evidența contabilă a societății în corelație cu distanțele efectiv parcurse pentru transportul de marfă, așa cum sunt reflectate în facturile emise de transportatori, respectiv pentru numărul de kilometri din fiecare factură emisă de transportatori s-a calculat cantitatea de combustibil aferentă ținând cont de prevederile din contractul de prestări servicii care s-a încheiat anual cu fiecare transportator.

Societatea precizează că, în situația în care facturile întocmite pentru transportul mărfii de către prestatori s-au emis ținând cont de prevederile actelor adiționale la contracte, acte ce completează contractele anuale pentru condiții speciale clar definite în aceste acte adiționale și care stipulează că facturarea se va face „per cursă” cu un consum de motorină corespunzător stabilit pentru fiecare caz în parte, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de aceste înțelegeri și au calculat consumul de motorină prin recalcularea distanțelor efectiv parcurse.

În continuare, societatea susține că această abordare greșită a conținutului economic al tranzacțiilor de transport de marfă au avut-o organele de inspecție fiscală și față de alte înțelegeri contractuale, respectiv atunci când acestea au prevăzut efectuarea prestației doar cu asigurare carburant de către S.C. .X. SRL, fără facturarea și a unei sume în bani, neavând nicio justificare economică și comercială tratarea discriminatorie în privința înțelegerilor contractuale de prestări de servicii de transport, cu atât mai mult cu cât actele adiționale la contractele anuale prevăd costuri de transport îngrășăminte mai mici pentru S.C. .X. SRL, beneficiar al transporturilor.

Astfel, spre exemplu, S.C. .X. SRL precizează că, o situație frecvent întâlnită în activitatea de achiziție și transport îngrășăminte de la furnizorul .X. din .X. este în felul următor: distanța efectiv parcursă, tur-retur, la un astfel de transport este, conform normativelor rutiere, de .X. km, ceea ce conform contractului anual de prestări servicii de transport nr. .X./2010 încheiat cu SC .X. SRL ar însemna, conform situației identificate de organele de inspecție fiscală ca reflectând corect conținutul economic al tranzacției, plata unei sume de .X. km x .X./km = .X. lei și respectiv un consum de carburant de .X. km x .X. litri/km = .X. litri de motorină. Prin actul adițional nr. .X./2010 ce completează contractul anual, S.C. .X. SRL a negociat și obținut pentru acest tip de transport o plată de doar .X. lei/cursă și respectiv a asigurat pe propria cheltuială doar .X. litri de motorină, ceea ce consideră că este în mod evident o reducere de cost. Societatea precizează că toate actele adiționale ce completează contractele anuale de transport de marfă, aflate în derulare, semnate și cu alți transportatori în

toată perioada verificată, au avut ca efect reducerea costurilor de transport de marfă raportat la aceste contracte anuale.

Societatea susține în continuare că aceste înțelegeri contractuale se reflectă fidel în documentele contabile justificative ce dovedesc executarea întocmai a prevederilor contractuale la transport marfă. Astfel, consideră că, prin reîncadrarea condițiilor stabilite de părți în actele adiționale la contracte și „adaptarea” lor la condițiile din contractele anuale, organele de inspecție fiscală au denaturat conținutul economic al relației dintre S.C. .X. SRL și prestatorii de transport.

Pentru a-și justifica punctul de vedere, S.C. .X. SRL face referire la exemplul menționat mai sus, potrivit căruia a achiziționat marfă de la furnizorul .X. din .X. conform actului adițional la contract, act neluat însă în considerare de organele de inspecție fiscală, prin care a achitat prestatorului pe cursă .X. lei și .X. litri motorină, fiind anexată factura nr. .X./2010 ca exemplu. Prin reîncadrare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru realizarea acestui transport, se justifică ca fiind parcurși doar .X. km (.X. lei/cursă : .X. lei/km), iar cantitatea de carburant ce se justifică este de .X. km x .X. litri/km = .X. litri motorină. Astfel, societatea consideră că este în mod evident o denaturare a fenomenului economic real deoarece distanța efectivă, tur-retur, .X. – .X. - .X. este de .X. km, iar consumul real de motorină este de .X. – .X. litri, în funcție de performanța tehnică a camioanelor. Prin urmare, societatea susține că pretenția organelor de inspecție fiscală că, în această modalitate, au determinat „distanțele efectiv parcurse” nu are temei și nici conținut economic real întrucât determinarea artificială și eronată a distanțelor efectuate în fapt de camioanele transportatorilor și implicit și a consumului corespunzător de motorină, care n-a ținut cont de realitatea economică și înțelegerile contractuale de transport, în condiții de piață, efectuată prin conversiile greșite și fără justificare de conținut economic a transporturilor facturate din unitatea de măsură „cursă” în unitatea de măsură „km”, ceea ce a condus la o diferență de consum de motorină de .X. litri de combustibil.

Societatea consideră că dovada cea mai reprezentativă pentru a demonstra că modalitatea de a reîncadra forma prestației de transport de marfă dintre S.C. .X. SRL și transportatori, atunci când transportul s-a efectuat în unitatea de măsură „cursă” nu reflectă conținutul economic real al acestei tranzacții, este aceea că atunci când au existat înțelegeri dintre părțile contractuale ca transportul de îngrășăminte să se realizeze doar prin asigurarea de către beneficiar a motorinei necesare distanței efectiv parcurse, fără alte obligații bănești, dar cu dreptul transportatorului de a executa parcursul gol, pe tur cursă, cu alte comenzi în măsura capacității sale logistice, după modalitatea organelor de inspecție fiscală de a determina consumul justificat de carburant, ar fi rezultat 0 (zero) lei achitați

prin nefacturare, 0 (zero) km efectuați, 0 (zero) motorină consumată. În acest mod organele de inspecție fiscală au ignorat un consum real de motorină, consum realizat pentru transporturi efective de marfă, conform avizelor de însoțire a mărfii, documentelor de transport, notelor de recepție marfă, facturilor de cumpărare marfă transportată, de .X. litri. Organele de inspecție fiscală au încadrat în mod eronat acest tip de transport ca și transport ce nu s-a realizat în scopul obținerii de venituri impozabile și destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Această modalitate de transport îngrășăminte a fost efectuată doar pentru achizițiile de marfă din import sau din țară, respectiv de la .X. din .X.. Or, prin vânzarea acestor îngrășăminte chimice, societatea susține că a realizat atât venituri impozabile cât și operațiuni taxabile.

Astfel, societatea consideră că, concluzia raportului de inspecție fiscală, prin care organele de inspecție fiscală au constatat pe de o parte că, urmare analizei corelației dintre consumul de carburanți funcție de distanțele efectiv parcurse, pentru perioada .X./2008 – .X./2013 societatea nu justifică utilizarea pentru realizarea de venituri impozabile a .X. litri de motorină în valoare de .X. lei, iar pe de altă parte că, pentru perioada .X./2008 – .X./2014 societatea nu justifică utilizarea pentru realizarea de operațiuni taxabile a .X. litri de motorină în valoare de .X. lei, este greșită din motivele invocate mai sus. De asemenea consideră eronat faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare consumul de motorină de .X. litri aferent transporturilor de îngrășăminte ce s-au realizat doar cu carburantul asigurat pe cheltuiala sa, fără facturare.

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale a fost .X./2008 – .X./2013.

Societatea a desfășurat în perioada verificată, în principal, activitatea de comerț cu îngrășăminte chimice, în sistem en gross și ocazional către persoane fizice, cât și livrări intracomunitare de îngrășăminte. Achiziția mărfurilor s-a realizat de la furnizori interni cât și din achiziții intracomunitare.

S.C. .X. SRL deține în proprietate mijloace fixe și are personal calificat angajat pentru desfășurarea activității de comerț cu îngrășăminte, inclusiv .X. agenți de vânzări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține mijloace de transport proprii pentru transportul mărfurilor

comercializate, transportul fiind efectuat de către transportatori pe bază de contracte sau comenzi.

Din verificările efectuate a rezultat că, în evidența contabilă a societății au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în debitul contului .X. „*Cheltuieli privind combustibilii*”, cheltuieli cu combustibilul, pe bază de bonuri de consum care au completat textul „*motorină consum camioane terți*”. A fost întocmit câte un astfel de bon de consum în fiecare lună, începând cu anul 2009 și până la .X./2014. Din datele înscrise pe aceste bonuri de consum, organele de inspecție fiscală nu au putut obține nicio informație care să identifice care sunt beneficiarii acestui consum de motorină și nici mijloacele de transport în cauză, întrucât era consemnată o titulatură generică, respectiv „camioane terți”. În fișa de magazie din depozitul de motorină al societății au fost operate ca ieșiri de combustibil, o dată pe lună, aceste bonuri de consum. De asemenea, în fișele de magazie din depozitul de motorină al societății nu au fost înregistrate cronologic ieșirile efective de motorină pe bază de documente care să fie completate conform prevederilor legale, având toate informațiile obligatorii, respectiv: data eliberării combustibilului, cantitatea, denumirea beneficiarului pentru acest consum. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă modul în care s-a realizat ieșirea efectivă din gestiunea S.C. .X. SRL către o altă persoană juridică sau fizică definită pe bonurile de consum lunare, generic ca „*terți*”.

Întrucât din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au putut constata dacă aceste cheltuieli cu combustibilul care au la bază bonuri de consum lunare cu textul generic „*motorină consum camioane terți*” sunt aferente veniturilor impozabile ale societății, nefiind identificat pe niciun document cine este beneficiarul de fapt pentru aceste consumuri de motorină, în vederea determinării stării de fapt fiscale, în baza prevederilor art.94, alin.(3), lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au solicitat în data de .X./2014 domnului .X., în calitate de administrator al S.C. .X. SRL și în data de .X./2014 domnului .X., în calitate de gestionar al depozitului de combustibil, câte o notă explicativă.

Prin nota explicativă dată, domnul .X., în calitate de administrator al S.C. .X. SRL, a precizat următoarele:

- Firma încheie la început de an contracte de prestări servicii (transport auto) cu câteva firme de transport. Contractul prevede ca beneficiarul transportului, S.C. .X. SRL, să asigure motorina pentru efectuare transport, funcție de distanța la care se transportă marfa (de obicei tur-retur). Per total transportatori se emite bon de consum lunar. Consumul de combustibil se justifică prin documentele care însoțesc

factura de transport (avize sau CMR) și distanța curselor efectuate. Consumul de motorină per cursă este cel dat de distanța cursei (tur-retur) și consumul specific contractual pe .X. km = .X. l.

- În data de .X./2014 a fost prezentată lista cu toți transportatorii și contractele încheiate cu aceștia, care au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la analiza efectuată.

- Contractele prevăd condiții identice pentru toți transportatorii.

- Pentru fiecare cursă nominalizată și evidențiată de către directorul comercial se eliberează motorina de gestionar, care se evidențiază de acesta pe zile, cu semnătura șoferilor în registrul gestionarului. Registrul gestionarului de carburanți nu conține decât ieșirea.

- Cursele, cu unele excepții, se pot dovedi prin acte, și semnifică dus-întors.

- Facturile se fac pentru număr de km efectuați. Numărul de km facturați se justifică fie cu avizele semnate de primire marfă (funcție de distanța la client), fie cu CMR. Prin înmulțirea numărului de km facturați și acceptați cu consumul de motorină cf. contract rezultă consumul de motorină pe perioada facturată. S.C. .X. SRL nu deține o situație explicită în acest sens.

- Există situații în care s-au negociat efectuarea unor curse doar în echivalent motorină. Astfel, pe lângă contractele încheiate cu transportatorii, există și decizii ale conducerii S.C. .X. SRL, respectiv decizia .X./2012, decizia nr..X./2012, decizia nr..X./2012, în care cursa de transport se achită doar prin combustibil, caz în care transportatorul nu a mai întocmit facturi pentru serviciile prestate. Precizăm că înregistrările care au fost efectuate în evidența contabilă și de gestiune a S.C. .X. SRL nu permit localizarea pe zile a ieșirilor de combustibil și nu pot identifica pentru nici unul dintre transportatori cu ce cantitate de motorină și la ce dată s-a alimentat distinct fiecare dintre mijloacele de transport ale transportatorilor, pentru ce comandă de transport, pentru ce traseu, ce distanță urma să fie parcursă.

Totodată, prin nota explicativă dată, domnul .X., în calitate de gestionar al depozitului de combustibil, a precizat următoarele:

- Bonurile de consum se referă la motorina eliberată pentru camioanele altor firme care fac transport pentru S.C. .X. SRL.

- Documentele ce stau la baza eliberării efective a cantităților de combustibil sunt bonuri de mână eliberate de directorul comercial, semnate și ștampilate de acesta.

- Gestionarul completează bonurile de consum iar documentele justificative pentru consumul de combustibil sunt bonurile de mână emise de directorul comercial și registrul de evidență a eliberării motorinei. La

sfârșitul lunii, bonurile de mână sunt predate directorului comercial, care după ce le verifică, semnează bonul de consum.

- Registrul completat de mână pentru anul 2013, ce conține informațiile data, utilaj, pers, semn, este o evidență a cantităților de motorină eliberate pentru anumite utilaje și persoana care lucrează cu aceste utilaje precum și camioanele care fac transporturi de îngrășăminte pentru S.C. .X. SRL și pentru agenții comerciali ai firmei. Nu pot prezenta alt registru având în vedere că după o anumită perioadă de utilizare acesta se deteriorează. Registrul prezentat este din 2013 până în prezent. Nu pot prezenta registru pe perioada 2008 – 2012 și nu dețin alte evidențe.

Deși în data de .X./2014 au fost solicitate de către organele de inspecție fiscală toate contractele încheiate cu transportatorii, în data de .X./2014, administratorul societății a revenit cu o completare la nota explicativă, precizând că pe lângă contracte există și acte adiționale.

În concluzie, din documentele prezentate la control și din răspunsurile primite la notele explicative solicitate atât administratorului cât și gestionarului societății, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- Bonurile de consum, având completat textul „*motorină consum camioane terți*”, sunt singurele documente întocmite de societate pe baza cărora cantitățile de motorină au fost înregistrate în evidența contabilă în debitul contului .X. „*Cheltuieli privind combustibilii*” ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA aferentă achiziției a fost dedusă. Aceste documente nu oferă nicio informație pentru identificarea beneficiarilor acestor consumuri de motorină definiți generic „*terți*”.

- În fișele de magazie din depozitul de motorină al societății nu se înregistrează cronologic ieșirile efective de motorină, pe bază de documente care să fie completate conform prevederilor legii contabilității, având toate informațiile obligatorii: data eliberării combustibilului, cantitatea, denumirea beneficiarului care a primit cantitatea eliberată de combustibil din gestiunea S.C. .X. SRL.

- Nu rezultă modul în care s-a realizat ieșirea efectivă din gestiunea S.C. .X. SRL către o altă persoană juridică sau fizică definită pe bonurile de consum lunare, generic, ca „*terți*”, în conformitate cu anexa 1 la OMF nr.3512/2008.

- În contractele și actele adiționale încheiate între S.C. .X. SRL și alte persoane juridice sunt stabilite niște condiții « generale și teroretice » în care se dorește să se realizeze o colaborare pentru servicii de transport, însă organele de inspecție fiscală au precizat că, numai documentele întocmite conform prevederilor legale la momentul la care se întâmplă evenimentele la care se referă contractele și actele adiționale pot certifica



sau infirma că au fost aplicate în totalitate aceste prevederi contractuale, potrivit art.1, art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Faptul că în fișele de magazie din depozitul de motorină al societății și în bonurile de consum întocmite nu se înregistrează cronologic ieșirile efective de motorină pe bază de documente, care să fie completate conform prevederilor legii contabilității, având toate informațiile obligatorii pentru a identifica data ieșirii, cantitatea eliberată și cine este beneficiarul de fapt al ieșirilor de combustibil din gestiunea S.C. .X. SRL, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica dacă, consumul de combustibil se justifică integral.

Astfel, pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza conținutului economic al tranzacțiilor în cauză, în baza prevederilor art.11 alin.(1) titlul I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza justificării consumului de carburanți, înregistrat în evidența contabilă, în corelație cu distanțele parcurse pentru transport marfă, așa cum sunt reflectate în facturile emise de transportatori. Analiza conținutului economic a fost efectuată pentru cele două situații identificate și prezentate astfel:

a) în situațiile în care facturile emise de transportatori au precizat numărul de kilometri pentru care s-a realizat serviciul de transport:

Pentru numărul de kilometri din fiecare factură emisă de transportatori s-a calculat cantitatea de combustibil aferentă ținând cont de prevederile din contractul de prestări servicii care s-a încheiat anual cu fiecare transportator, respectiv s-a înmulțit numărul de kilometri cu numărul de litri de motorină prevăzuți la 100 km pentru un camion TIR cu încărcătura standard 24 tone și s-a împărțit la 100. Valoarea aferentă acestui consum de combustibil s-a calculat prin înmulțirea cantității de combustibil cu un preț mediu de achiziție combustibil, așa cum este acesta înregistrat de contribuabil în situațiile centralizatoare ale consumului de combustibil din fiecare lună.

b) în situațiile în care facturile emise de transportatori nu au precizat numărul de kilometri pentru care s-a realizat serviciul de transport și au completat la unitatea de măsură « cursă »:

Pentru a determina numărul de kilometri, s-a împărțit valoarea fără TVA din facturile emise de transportatori la prețul pentru prestația efectuată așa cum este acesta precizat pentru fiecare transportator în contractul anual încheiat cu S.C. .X. SRL. În continuare, se calculează

cantitatea de combustibil ținând cont de prevederile din contractul de prestări servicii care s-a încheiat anual cu fiecare transportator, ca la pct.a) de mai sus. Valoarea aferentă acestui consum de combustibil s-a calculat prin înmulțirea cantității de combustibil cu un preț mediu de achiziție combustibil, așa cum este acesta înregistrat de contribuabil în situațiile centralizatoare ale consumului de combustibil din fiecare lună.

Urmare analizei corelației dintre consumul de carburanți funcție de distanțele parcurse a rezultat că societatea a înregistrat drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în perioada .X./2008 – .X./2013, contravaloarea unei cantități de .X. litri motorină în condițiile în care pentru distanțele efectiv parcurse se justifică doar .X. litri, rezultând o diferență nejustificată de .X. litri. Prin urmare, pentru cantitatea de .X. litri motorină în valoare de .X. lei, societatea nu justifică că aceasta a fost utilizată pentru realizarea de venituri impozabile pentru societate, astfel că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calcul profitului impozabil.

Totodată, urmare analizei corelației dintre consumul de carburanți funcție de distanțele parcurse a rezultat că societatea a dedus TVA la achiziția de la furnizori din țară în perioada .X./2008 – .X./2014, contravaloarea unei cantități de .X. litri motorină în condițiile în care pentru distanțele efectiv parcurse se justifică doar .X. litri, rezultând o diferență nejustificată de .X. litri. Prin urmare, pentru cantitatea de .X. litri motorină în valoare de .X. lei, societatea nu justifică utilizarea pentru realizarea de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere a TVA ale societății, astfel că TVA aferentă în sumă de .X. lei este nedeductibilă, întrucât au fost încălcate prevederile art.11 alin.(1) titlul I, art.145 alin.(2) lit.a) și c) și art.146 alin.(1) lit.a) din Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:**

**În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând consum combustibil, respectiv dacă societatea are drept de deducere a TVA**

**aferentă acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu justifică pe bază de documente din care să rezulte că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. SRL.**

În fapt, în perioada .X./2008 – .X./2013, S.C. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul, pe bază de bonuri de consum lunare care au completat textul „*motorină consum camioane terți*”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza bonurilor de consum că acestea nu conțin informații din care să rezulte cine sunt beneficiarii acestui consum de motorină și nici mijloacele de transport în cauză, întrucât era consemnată o titulatură generică, respectiv „camioane terți”. În fișa de magazie din depozitul de motorină al societății au fost operate ieșiri de combustibil, o dată de lună, în baza bonurilor de consum, însă aceste ieșiri nu au fost înregistrate cronologic, pe bază de documente care să fie completate conform prevederilor legale, având toate informațiile obligatorii, respectiv: data eliberării combustibilului, cantitatea, denumirea beneficiarului pentru acest consum. Organele de inspecție fiscală au constatat că nu rezultă modul în care s-a realizat ieșirea efectivă din gestiunea S.C. .X. SRL către o altă persoană juridică sau fizică definită pe bonurile de consum lunare, generic ca „*terți*”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că, consumul de combustibil nu se justifică integral, având în vedere și faptul că, numai documentele întocmite conform prevederilor legale la momentul la care se întâmplă evenimentele la care se referă contractele și actele adiționale pot certifica sau infirma că au fost aplicate în totalitate prevederile contractuale, potrivit art.1, art.2 și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru stabilirea corectă a stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza conținutului economic al tranzacțiilor în cauză, în baza prevederilor art.11 alin.(1) titlul I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.14 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv au procedat la analiza justificării consumului de carburanți, înregistrat în evidența contabilă, în corelație cu distanțele parcurse pentru transport marfă, așa cum sunt reflectate în facturile emise de transportatori.

Totodată, urmare analizei corelației dintre consumul de carburanți funcție de distanțele parcurse a rezultat că societatea a dedus TVA la achiziția de la furnizori din țară în perioada .X./2008 – .X./2014, contravaloarea unei cantități de .X. litri motorină în condițiile în care pentru

distanțele efectiv parcurse se justifică doar .X. litri, rezultând o diferență nejustificată de .X. litri. Prin urmare, pentru cantitatea de .X. litri motorină în valoare de .X. lei, societatea nu justifică că a fost utilizată pentru realizarea de operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere a TVA ale societății, astfel că TVA aferentă în sumă de .X. lei este nedeductibilă, întrucât au fost încălcate prevederile art.11 alin.(1) titlul I, art.145 alin.(2) lit.a) și c) și art.146 alin.(1) lit.a) din Titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

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

Potrivit acestor 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.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

***“(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.”***

iar conform alin.(4) lit.f) al aceluiași articol:

***“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:  
f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că 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, respectiv nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

***a) operațiuni taxabile;***

***c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;***

Totodată, la art.146 alin.(1) lit.a) același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

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

***a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); ”***

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură.

În ceea ce privește modul de înregistrare în contabilitate a documentelor financiar contabile, precum și modul de completare al acestora, la art.1 alin.(1), art.2 alin.(1) și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea

contabilității nr.82/1991, republicată, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

**Art.1 “(1) Societățile comerciale, [...] au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.**

**Art.2 (1) Contabilitatea, [...], trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.**

**Art.6 (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.”**

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, iar 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.

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile din anexa 1 lit.d) pct.31 la OMF nr.3512/2008, care stipulează:

**“Fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum și pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârșitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică.**

**La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe cantitățile se**

**înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție.”**

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că, fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată iar cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală ținând cont de prevederile contractelor și actelor adiționale încheiate de societate cu diverși transportatori au acordat S.C. .X. SRL dreptul de deducere a TVA aferentă și au considerat ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, eliberările de carburanți funcție de distanțele parcurse, așa cum au fost reflectate în facturile emise de transportatori și de consumul mediu al autovehiculelor, rezultând o diferență de combustibil nejustificată.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că, S.C. .X. SRL nu a prezentat documente nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației care să justifice diferențele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă și nu au considerat cheltuielile ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Având în vedere cele menționate mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației susținerile societății potrivit cărora „*în situația în care facturile emise pentru transportul mărfii de către prestatori s-au emis ținând cont de prevederile actelor adiționale la contracte, acte ce completează contractele anuale pentru condiții speciale clar definite în aceste acte adiționale[...]aceste înțelegeri contractuale se reflectă fidel în documentele contabile justificative ce dovedesc executarea întocmai a prevederilor contractuale la transport marfă[...]această abordare greșită a conținutului economic al tranzacțiilor de transport de marfă au avut-o organele de inspecție fiscală și față de alte înțelegeri contractuale, respectiv atunci când acestea au prevăzut efectuarea prestației doar cu asigurare carburant de către S.C. .X. SRL, fără facturarea și a unei sume în bani, neavând nicio justificare economică și comercială tratarea discriminatorie în privința înțelegerilor contractuale de prestări de servicii de*

*transport, cu atât mai mult cu cât actele adiționale la contractele anuale prevăd costuri de transport îngrășămintele mai mici pentru S.C. .X. SRL, beneficiar al transporturilor”, întrucât, așa cum s-a reținut în motivarea prezentei decizii, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la stabilirea consumului de carburanți atât prevederile contractuale și documentele prezentate de societate cât și legislația în materie în vigoare la data efectuării operațiunii. Or, contestatara, deși susține faptul că înțelegerile contractuale se reflectă fidel în documentele contabile justificative, nu face dovada cu documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în acest sens.*

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județene a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

## **D E C I D E**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând :**

- **.X. lei** – impozit pe profit;
- **.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul .X. și Tribunalul .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**