

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 888 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. " X " S.R.L. din, jud.

Cu adresa nr./21.08.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice**sub/26.08.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. "X" S.R.L.** din, **jud.**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 27.05.2013* emisă de reprezentanți ai D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere nr./27.05.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr./27.05.2013.

S.C. "X" S.R.L. are sediul social în municipiul, str., nr..., jud., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr..... și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO

Organul competent de soluționare a contestației este **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice**prin Biroul Soluționare Contestații, conform prevederilor H.G. nr. 520/24.07.2013 privind organizarea și funcționarea A.N.A.F. și Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 1104/01.08.2013.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **Y** reprezentând:

- Y - impozit pe profit;
- Y - accesorii aferente impozitului pe profit;
- Y - TVA de plată;
- Y - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de 04.06.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la D.G.F.P. sub/05.07.2013.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] A. În legătură cu Impozitul pe profit.

A.1. Exercițiul financiar - fiscal 01.01.2009 - 31.12.2009

Aferent sumei de Ron cu titlul de cheltuieli efectuate pe bază de bonuri fiscale emise de casele de marcat electronic fiscal și pe care organul fiscal o consideră nedeductibilă în temeiul art.155, alin.(5) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal coroborat cu dispozițiile art.21 alin.(4) lit."f" din același act normativ, opunem următoarele argumente:

- Nemenționarea produsului și a cumpărătorului pe respectivele bonuri fiscale emise de furnizorii în cauză nu reprezintă o culpă a subscrisei, nici măcar o vinovăție directă ori indirectă, motiv pentru care cei doi inspectori fiscali [...] în loc să investigheze și să sancționeze respectivii furnizori se îndreaptă în mod nelegal și netemeinic cu măsuri coercitive fiscale împotriva subscrisei. [...].

Or, documentele financiar-contabile emise de casa de marcat electronic, respectiv bonurile fiscale incriminate de organul fiscal sunt înregistrate în contabilitatea proprie, dobândind astfel calitatea de înscrisuri justificative ce poate atrage cel mult răspunderea persoanelor care le-au întocmit și în nici un caz pe cea a subscrisei. [...].

În legătură cu Adresele I.P.J. - Serviciul de Investigare a Fraudelor [...] potrivit cărora subscrisa a înregistrat în evidența contabilă financiară proprie bonuri fiscale false de combustibil de la pompă, emise de casele de marcat electronice ale S.C. "LUKOIL" S.R.L. - S.C. "ROMPETROL" S.R.L. și O.M.V. S.R.L. opunem următoarele argumente:

- Cei doi inspectori fiscali [...] nu își argumentează în drept măsura de încadrare a bonurilor fiscale aferente combustibilului achitat la pompă, fie cu cardul fie cu numerar, în sfera nedeductibilității. [...]

- Bonurile de consum incriminate de R.I.F./27.05.2013 poartă sigla pompelor de unde s-a realizat în fapt aprovizionarea dovedită prin instrumente de plată, situație ce denotă fără echivoc faptul că, fraudă electronică și implicit cea fiscală nu este imputabilă nici de drept și nici de fapt subscrisei. [...]

În legătură cu suma de Ron reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto și pe care inspectorii fiscali o consideră nedeductibilă pe considerentul că, la facturile fiscale nu sunt atașate devize de manoperă și piese de schimb opunem următoarele argumente:

- În cazul unor reparații ocazionale la activele proprii (implicit la utilajele auto) facturile fiscale eliberate cu acest prilej nu intră sub incidența art.21 alin.4, lit."m" raportat la existența unor înscrisuri justificative suplimentare. [...]

În concluzie, aferent anului fiscal 01.01.2009-31.12.2009, contestăm suma suplimentară de Ron stabilită în sarcina noastră [...] ca nelegală, netemeinică și pe cale de consecință necuvenită Bugetului general consolidat al statului.

A.2. Exercițiul financiar-fiscal 01.01.2010 - 31.12.2010

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de, reprezentând reparații la utilajele auto opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de reprezentând bonuri fiscale emise de casele de marcat și pe care nu era menționat cumpărătorul și nu erau șampilate de către furnizori opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În legătură cu achiziționarea autotractorului Mercedes Benz și mai apoi cu vânzarea acestuia sub prețul de achiziție ca urmare a avariilor suferite în exploatare, organul fiscal nu are temeiul legal pentru a impozita diferența negativă de preț, textele de lege invocate de acesta - art.19, alin.(1) și art.21 alin.4, lit."f" din Codul fiscal - nereglementând expres o atare situație faptică.

Mai mult decât atât, achiziționarea-vânzarea respectivului autotractor s-a făcut pe documente fiscale (facturi) valide și neincriminate de inspectorii fiscali ca neavând calitatea de documente justificative financiar-contabile, înscrisuri ce se regăsesc înregistrate în evidența contabilă a subscrisei.

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de reprezentând bonuri fiscale emise de casele de marcat pentru aprovizionarea cu combustibil opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În concluzie, aferent anului fiscal 01.01.2010-31.12.2010, contestăm suma suplimentară de Ron stabilită în sarcina noastră [...] ca nelegală, netemeinică și pe cale de consecință necuvenită Bugetului general consolidat al statului, precum și reducerea pierderii fiscale la 30.09.2010 cu suma de Ron.

A.3. Exercițiul financiar-fiscal 01.01.2011 - 31.12.2011

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de, reprezentând bonuri fiscale emise de casele de marcat pentru aprovizionare cu combustibil opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de Ron, reprezentând reparații la utilajele auto opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În legătură cu achiziționarea autotractorului MAN și mai apoi cu vânzarea acestuia sub prețul de achiziție ca urmare a avariilor suferite în exploatare, organul fiscal nu are temeiul legal pentru a impozita diferența negativă de preț, textele de lege invocate de acesta - art.19, alin.(1) și art.21 alin.4, lit."f" din Codul fiscal - nereglementând expres o atare situație faptică. [...]

Nu în ultimul rând, mai arătăm faptul că, determinarea sumei amortizabile a respectivului autotractor este pendinte de vechimea și gradul de uzură al acestuia, iar organul fiscal nu face dovada unor investigații (constatări) suplimentare personale pe care să-și fundamenteze decizia de reconsiderare a sumei amortizate de Ron ca fiind nedeductibilă. [...]

În concluzie, aferent anului fiscal 01.01.2011-31.12.2011, contestăm suma suplimentară de Ron stabilită în sarcina noastră [...] ca nelegală, netemeinică și pe cale de consecință necuvenită Bugetului general consolidat al statului, precum și reducerea pierderii fiscale la 31.12.2010 cu suma de Ron.

A.4. Exercițiul financiar-fiscal 01.01.2012 - 31.12.2012

În legătură cu cheltuiala nedeductibilă în opinia organului fiscal în sumă de Ron reprezentând bonuri fiscale emise de casele de marcat pentru aprovizionare cu combustibil opunem aceleași argumente de care am făcut vorbire în cuprinsul exercițiului financiar-fiscal 2009.

În legătură cu suma de Ron pe care organul fiscal o consideră nedeductibilă pe motiv că reprezintă "cheltuieli mai mari față de documentul justificativ".

Inspectorii fiscali nu furnizează explicații suplimentare cu privire la care anume document se raportează, din ce dată și nici la motivele de drept și de fapt ce au condus la luarea unei asemenea decizii fiscale, astfel că simpla afirmație a organului fiscal, neînsoțită de probe nu-i conferă acestuia dreptul de a stabili în sarcina subscrisei obligații fiscale suplimentare cu titlul de impozit pe profit în sumă de Ron.

În concluzie, aferent anului fiscal 01.01.2012-31.12.2012, contestăm suma suplimentară de Ron stabilită în sarcina noastră [...] ca nelegală, netemeinică și pe cale de consecință necuvenită Bugetului general consolidat al statului, precum și reducerea pierderii fiscale la 31.12.2012 cu suma de

Pe cale de consecință, contestăm și cuantumul accesoriilor în sumă de Y Ron - din care dobânzi Ron și penalități.

B. În legătură cu Taxa pe valoarea adăugată

Având în vedere faptul că, sumele cu titlul de T.v.a. de plată stabilite în sarcina subscrisei provin din aceleași documente justificative financiar-contabile purtătoare și de impozit pe profit, înscrisuri invocate de organul fiscal prin decizia de impunere și contestate de noi la punctul A și luând în considerație că aceeași taxă pe valoarea adăugată se circumscrie acelorași tranzacții (acte și fapte de comerț): achiziții de carburanți; reparații utilaje auto; achiziții pe bonuri de la casa de marcat fără ștampilă aplicată de furnizori; [...].

Prin urmare, contestăm integral suma de Y Ron cu titlul de T.v.a. de plată, precum și accesoriile în sumă de Y Ron - din care dobânzi și penalități, invocând absolut aceleași naturi de argumente utilizate de noi și în cazul Impozitului pe profit. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 27.05.2013 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. la S.C. "X" S.R.L. din, jud., s-au menționat următoarele:

"[...] **Impozit pe profit** [...]

- La 31.12.2008 [...]

În urma verificărilor efectuate și așa cum rezultă din anexa nr.1, pag.9, nr. crt.1-5, contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă de pe bază de bonuri fiscale emise de casele de marcat electronic fiscal, pe care nu era menționat produsul, cumpărătorul și deci nu îndeplineau condițiile prevăzute de art.155, alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...], fiind încălcate prevederile art.21, alin.4, lit.f din același act normativ.

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru anul 2008 a rezultat un debit suplimentar în sumă de aferent unei baze impozabile de[...].

- La 31.12.2009 [...]

Ca urmare a adresei nr.

...../2012 din 05.01.2013 a Inspectoratului de Poliție a județului - Serviciul de Investigare a Fraudelor, [...], prin care se solicita efectuarea unei inspecții fiscale generale la S.C. X S.R.L. [...], care în perioada 2009-2011 a înregistrat în evidența contabilă bonuri fiscale de combustibil false [...].

Situația privind bonurile fiscale de combustibili înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L., neidentificate de S.C. OMV S.R.L., S.C. ROMPETROL S.R.L., S.C. LUKOIL S.R.L. în HOS (interfața între stații și sediul central) și considerate de organele de poliție ca fiind false este prezentată în anexa nr.1, pag 11-15, parte integrantă a prezentului raport de inspecție fiscală. [...]

În urma inspecției fiscale s-a constatat că în anul 2009, contribuabilul înregistrează aprovizionări cu combustibilul în baza a 59 bonuri fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, în valoare de[...], din care a înregistrat pe cheltuieli suma de încălcându-se prevederile art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2003 [...].

Din verificările efectuate s-a constatat că pentru cursele de transport nu au fost întocmite foi de parcurs, nu s-au întocmit note de intrare recepție și nici bonuri de consum de carburanți.

Facturile fiscale emise de contribuabil, reprezentând prestări servicii, nu sunt însoțite de contractele de transport, comenzile de transport și de CMR-uri, pentru a putea analiza data și locul de încărcare, data și locul alimentării cu carburanți, distanțe parcurse. [...].

Conform anexei nr.1, pag.9-10 care face parte integrantă din prezentul Raport de inspecție fiscală s-a constatat că în anul 2009 contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă de reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto, dar pentru care nu prezintă documente care să facă dovada executării lucrărilor respective, în sensul că la facturile fiscale nu sunt anexate devize din care să rezulte orele de manoperă efectuate, piesele de schimb înlocuite, mijlocul de transport la care s-a efectuat reparația, fiind încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...].

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru anul 2009 a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de la care revine o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de [...].

- Perioada 01.01.2010-31.09.2010 [...]

Conform anexei nr.1, pag.9-10 [...] s-a constatat că în perioada 01.01.2010-30.09.2010 contribuabilul eronat a dedus cheltuieli în sumă de după cum urmează:

- reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto, dar pentru care nu prezintă documente care să facă dovada executării lucrărilor respective [...]

- pe bază de bonuri fiscale emise de casele de marcat electronic fiscal, pe care nu era menționat cumpărătorul, nu erau ștampilate de către furnizor [...]

- Cu facturile fiscale nr...../11.02.2008,/26.03.2008,/30.04.2008,/27.05.2008, 25.06.2008 și/08.08.2008 contribuabilul a achiziționat un autotractor Mercedes Benz cu o valoare totală de, din care TVA, pe care i-l vinde în stare avariată (nu rezultă din actele contabile puse la dispoziția organelor de control starea

autotractorului în momentul vânzării), conform facturii fiscale seria/22.02.2010 cu o valoare totală de din care TVA [...].

La data vânzării și scoaterii din evidența contabilă autotractorul figura cu valoare amortizată în sumă de, calculul amortizării făcându-se doar pentru zece luni, iar valoarea neamortizată în sumă de a fost introdusă pe costuri pe calea amortizării în întregime numai în luna februarie 2010, [...].

Cheltuiala în sumă de) introdusă în totalitate în luna februarie 2010 pe costuri pe calea amortizării, nu este deductibilă din punct de vedere fiscal, întrucât conform art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 [...] fiind încălcate totodată și prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 [...], contribuabilul neputând face dovada că la momentul vânzării autotractorul a fost sau nu avariat.

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010 a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de, la care nu se calculează impozit pe profit, dar se reduce pierderea fiscală declarată de contribuabil de la la [...].

- Perioada 01.10.2010-31.12.2010 [...]

[...] contribuabilul înregistrează aprovizionări cu combustibilul în baza a 6 bonuri fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, în valoare de [...].

[...] contribuabilul a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de, cheltuială care reprezintă impozit calculat la data de 30.09.2010, diminuând profitul net cu suma de, încălcându-se prevederile art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 [...] coroborat cu prevederile art.21 alin. 4 lit.f din Legea 571/2003 [...].

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2010 a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de, la care revine o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de [...].

- La 31.12.2011 [...]

[...], contribuabilul înregistrează aprovizionări cu combustibilul în baza celor 28 bonuri fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, în valoare de [...], din care a înregistrat pe cheltuieli suma de [...]

[...] contribuabilul în mod eronat a dedus cheltuieli în sumă de, reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto, dar pentru care nu prezintă documente [...]

Cu factura fiscală nr...../12.11.2010 contribuabilul a achiziționat un autotractor MAN cu o valoare totală de, din care TVA, pe care i-l vinde în stare avariata (nu rezultă din actele contabile puse la dispoziția organelor de control starea autotractorului în momentul vânzării), conform facturii fiscale seria/01.02.2011 cu o valoare totală de din care TVA [...].

La data vânzării și scoaterii din evidența contabilă autotractorul figura cu valoare amortizată în sumă de calculul amortizamentului făcându-se doar pentru o lună, iar valoarea neamortizată fiind, valoarea neamortizată fiind introdusă pe cheltuieli pe calea amortizării în întregime numai în luna februarie 2011, [...].

Cheltuiala în sumă de (-) introdusă în totalitate în luna februarie 2011 pe costuri pe calea amortizării, nu este deductibilă din punct de vedere fiscal [...].

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru anul 2011 a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de, la care revine o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de [...] și deasemeni se acoperă pierderea fiscală din anul 2010 în sumă de. [...]

- La 31.12.2012 [...]

[...], contribuabilul înregistrează aprovizionări cu combustibilul în baza a 3 bonuri fiscale care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, în valoare de [...], din care a înregistrat pe cheltuieli suma de [...]

Conform anexei, [...], contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli mai mari cu față de documentul justificativ, sumă care nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2003 [...].

La determinarea pierderii fiscale sau a profitului impozabil contribuabilul nu a ținut cont de cheltuielile nedeductibile în sumă de reprezentând amenzi [...] încălcând prevederile art.21 alin.4 lit.b din Legea 571/2003 [...]

Având în vedere deficiențele prezentate mai sus, pentru anul 2012 a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de, la care revine o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de [...] și deasemeni se acoperă pierderea fiscală din anul 2012 în sumă de. [...].

Pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată la impozitul pe profit în sumă de Y, aferentă unei baze de impozitare în sumă de.

Pentru neplata la termen a diferenței suplimentare la impozitul pe profit, determinată cu ocazia inspecției fiscale, au fost calculate dobânzi în sumă totală de în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), coroborat cu art.120 alin.(1) și (7) din O.G. nr.92/2003 [...] și penalități de întârziere în sumă totală de în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), coroborat cu art.120¹ alin.(1) și (2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 [...].

Taxa pe valoarea adăugată [...]

Pentru perioada verificată, ca urmare a inspecției fiscale, TVA deductibilă se diminuează cu suma de, pe baza următoarelor considerente:

- așa cum s-a prezentat și la punctul 1 Impozitul pe profit [...] contribuabilul a dedus TVA în sumă de, pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, respectiv pe bază de bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți, care nu au calitatea de document justificativ, potrivit legii, fiind

considerate a fi false. Prin înregistrarea acestor documente s-a dedus nelegal TVA, încălcându-se prevederile art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 [...] coroborat cu prevederile art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 [...].

- [...] contribuabilul a dedus TVA în sumă de pe bază de facturi fiscale reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto, dar pentru care nu prezintă documente care să facă dovada executării lucrărilor respective [...]. Au fost încălcate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 [...].

- [...] contribuabilul a dedus eronat TVA în sumă de aferente unor achiziții pe bază de bonuri fiscale emise de casele de marcat electronic fiscale pe care nu erau menționate cumpărătorul, produsul, nu erau ștampilate de furnizor, sau pe bază de documente care nu se găseau anexate la actele contabile, fiind încălcate prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 [...].

- [...] contribuabilul a achiziționat un autotractor Mercedes Benz cu o valoare totală de, din care TVA, pe care îl vinde [...] cu o valoare totală de din care TVA. [...]

Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art.149 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 [...] se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare la valoarea de $(64.199 - 3.000) \times 19\% =$

[...] contribuabilul a achiziționat un autotractor MAN cu o valoare totală de, din care TVA, pe care îl vinde [...] cu o valoare totală de din care TVA. [...]

Ajustarea taxei deductibile prevăzute la art.149 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 [...] se efectuează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare la valoarea de $(25.262,50 - 8.064,52) \times 19\% = 4$

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că la data de 31.12.2012 contribuabilul avea înregistrat în evidența contabilă TVA de plată în sumă de, iar în decontul de TVA figura cu TVA de plată în sumă de, cu o diferență în minus de [...], fiind încălcate prevederile art.156² alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003 [...].

Pe întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată la TVA în sumă totală de Y, aferentă unei baze de impozitare în sumă de

Pentru neplata în termen a diferenței suplimentare la TVA, determinată cu ocazia inspecției fiscale, au fost calculate dobânzi în sumă totală de [...] și penalități de întârziere în sumă totală de [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr./27.05.2013** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat datorate de S.C. "X" S.R.L. din, jud.

S.C. "X" S.R.L. are ca principal obiect de activitate "*Transporturi rutiere de mărfuri*" - cod CAEN 4941.

În urma verificării efectuate privind **impozitul pe profit**, care a cuprins perioada ianuarie 2008 - decembrie 2012, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, având în vedere și rezultatul fiscal stabilit de societatea comercială, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de Y, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de Y (+) conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Diferența de impozit pe profit în sumă de Y este rezultatul următoarelor influențe:

- - cheltuieli cu achiziții înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - cheltuieli cu achiziții de carburanți înregistrate în evidența contabilă în baza unor bonuri fiscale considerate de organele de poliție ca fiind false, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - cheltuieli cu reparații curente la utilajele auto înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative privind executarea lucrărilor, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - cheltuieli cu amortizarea, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - cheltuieli cu impozitul pe profit, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal - sumă necontestată;

- - cheltuieli cu amenzile, stabilite la inspecția fiscală ca nedeductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal - sumă necontestată.

Pe ani fiscali, situația se prezintă astfel:

- pentru anul 2008 s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de, aferent căreia s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de;

- pentru anul 2009 s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de, aferent căreia s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de;

- pentru trim.I - trim. II 2010 s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de, pierderea fiscală declarată de societate pentru această perioadă în sumă de fiind redusă cu suma de;

- pentru trim.IV 2010 s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de, aferent căreia s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de, fiind anulată pierderea fiscală în sumă de declarată de societate pentru această perioadă;

- pentru anul 2011 s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de, aferent căreia s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de, fiind anulată pierderea fiscală în sumă de declarată de societate pentru această perioadă și recuperată pierderea fiscală în sumă de stabilită la inspecția fiscală pentru trim.I - trim.III 2010;

- pentru anul 2012 s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de, aferent căreia s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de, fiind anulată pierderea fiscală în sumă de declarată de societate pentru această perioadă.

Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada ianuarie 2008 - decembrie 2012, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **Y** și au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **Y (+)** conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Diferența la TVA de plată în sumă de **Y** este rezultatul următoarelor influențe:

- - TVA deductibilă pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere fără a avea la bază documente justificative. Au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - TVA deductibilă pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza unor bonuri de achiziție carburanți considerate de organele de poliție ca fiind false. Au fost încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal - sumă contestată;

-- TVA deductibilă pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere pe baza unor facturi fiscale reprezentând lucrări de reparații curente la utilaje auto, fără a deține și documente justificative privind executarea lucrărilor. Au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - TVA deductibilă aferentă unor autovehicule vândute sub prețul de achiziție, ajustată la inspecția fiscală în baza prevederilor art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal - sumă contestată;

- - TVA de plată înregistrată de societate dar nedeclarată organului fiscal, contrar prevederilor art.156² alin.(1) și (2) din Codul fiscal - sumă contestată dar nemotivată.

1) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de aferente achizițiilor nejustificate cu documente legal întocmite

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea comercială a înregistrat cheltuieli în sumă de și a dedus TVA în sumă de în baza unor bonuri fiscale emise de casele de marcat electronic fiscale pe care nu a fost menționat cumpărătorul, produsul, nu erau ștampilate de furnizor, precum și în baza unor documente care nu au fost regăsite anexate actelor contabile.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a) și art.155 alin.(5) din Codul fiscal, la inspecția fiscală cheltuielile în sumă de au fost considerate nedeductibile fiscal, iar pentru TVA deductibilă în sumă de nu s-a acordat drept de deducere, înregistrările efectuate de societate neavând la bază documente justificative.

* Societatea comercială susține următoarele:

- nementionarea produsului și a cumpărătorului pe bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronic fiscale nu este o culpă a societății verificate, ci a furnizorilor;
- bonurile fiscale au fost înregistrate în contabilitatea proprie, dobândind astfel calitatea de înregistrări justificative, ce pot atrage cel mult răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

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

"Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...].

(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; [...]

Art. 145. - [...].

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

a) operațiuni taxabile;

Art.146. - (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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]."

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.293/2006 pentru modificarea O.M.F.P. nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, bonul fiscal emis de aparatele de marcat fiscale reprezintă doar document care atestă efectuarea plății, care se anexează Registrului de casă, cu excepția bonului fiscal utilizat pentru justificarea TVA aferentă carburanților achiziționați în vederea desfășurării activității, a bonului fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, a bonului fiscal care atestă plata prin cardurile bancare și a bonului fiscal a cărui valoare totală este de până la inclusiv, acestea fiind documente care stau la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Însă, prin H.G. nr.105/2009 au fost abrogate prevederile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și toate ordinele ministrului economiei și finanțelor care au fost emise având ca temei legal hotărârea mai sus menționată, deci au fost abrogate și prevederile O.M.F.P. nr.293/2006.

În aceste condiții, pentru a putea înregistra în contabilitate cheltuiala plătită cu bonul fiscal și a deduce respectiva cheltuială la calculul impozitului pe profit, este necesară prezentarea unui document justificativ, așa cum prevede art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, care să cuprindă elementele principale prevăzute la pct. 2 din Anexa 1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar - contabile, respectiv: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Aceleași prevederi, coroborat cu art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, sunt aplicabile și în cazul exercitării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă în baza bonului fiscal.

Rezultă astfel că înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua numai în următoarele condiții, așa cum rezultă și din diverse răspunsuri date contribuabililor de organele fiscale aparținând A.N.A.F., afișate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice:

- societatea comercială solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

- societatea comercială justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate (nota de intrare recepție), fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli.

Din analiza anexei 1 - pag. 9 și 10 și anexei 2 - pag.7 și 8, parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală, a rezultat faptul că societatea comercială a înregistrat cheltuielile în sumă de și a dedus TVA deductibilă în sumă de reprezentând achiziții diverse, doar în baza bonurilor fiscale, bonuri care nu cuprind informații privind persoana cumpărătoare, bunurile achiziționate, nu sunt ștampilate de furnizor, precum și în baza unei facturi fiscale care nu a fost găsită în evidența contabilă.

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

Societatea comercială contestatoare nu poate invoca faptul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul în care au fost emise de către furnizorii săi bonurile fiscale de achiziții pe care le-a înregistrat în evidențele sale, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "(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."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de aferente achizițiilor de carburanți în baza unor bonuri fiscale false

* În fapt, în urma verificărilor efectuate de organele de urmărire penală din cadrul Inspectoratului de Poliție al Județului - Serviciul de Investigare a Fraudelor, s-a constatat că în perioada 2009 - 2012 S.C. "X" S.R.L. a înregistrat în evidența financiar-contabilă bunuri fiscale privind achizițiile de combustibil false, emise pe numele furnizorilor S.C. LUKOIL S.R.L., S.C. ROMPETROL S.R.L. și S.C. PETROM S.A., cu scopul înregistrării fictive de cheltuieli care să conducă la diminuarea profitului realizat.

Conform adreselor nr...../02.08.2012 și nr...../07.08.2012 emise de S.C. LUKOIL S.R.L., bonurile fiscale de combustibil cu sigla S.C. LUKOIL S.R.L., comunicate de organele de urmărire penală ca fiind regăsite în evidența contabilă a S.C. "X" S.R.L. din, nu au fost identificate nici pe rolele de casă și nici în HOS (interfața între stații și sediul central).

Conform adresei emisă de S.C. ROMPETROL S.R.L., bonul fiscal de combustibil nr...../16.04.2012 în valoare totală de, comunicat de organele de urmărire penală ca fiind regăsit în evidența contabilă a S.C. "X" S.R.L. din, nu a fost emis de stația de distribuție produse petroliere Rompetrol 4, înscrisă pe bonul fiscal.

Conform adresei nr...../25.07.2012 emisă de S.C. OMV S.R.L., bonurile fiscale de combustibil cu sigla S.C. PETROM S.A., comunicate de organele de urmărire penală ca fiind regăsite în evidența contabilă a S.C. "X" S.R.L. din, nu au fost emise de stațiile de distribuție produse petroliere înscrise pe bonurile fiscale.

Având în vedere aceste informații, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în perioada 2009 - 2012 societatea comercială verificată a înregistrat în evidența contabilă achiziții de combustibil în valoare de (în anul 2009 + în anul 2010 + în anul 2011 + în anul 2012) și a dedus TVA aferentă în sumă de fără a avea la bază documente justificative.

Situația privind bonurile de combustibil false înregistrate de S.C. "X" S.R.L. este prezentată în anexa, parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.46 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală cheltuielile în sumă de au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de.

* Societatea comercială sustine că bonurile de combustibil incriminate poartă sigla pompelor de unde s-a realizat în fapt aprovizionarea dovedită prin instrumente de plată, situație ce denotă fără echivoc că fraudă electronică și implicit cea fiscală nu este imputabilă nici de drept și nici de fapt societății contestatoare.

* În drept, art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal precizează că pentru determinarea profitului impozabil sunt nedeductibile fiscal 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.

De asemenea, art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu pct.46 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, precizează că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei aferentă carburanților auto, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal sau bon fiscal emis conform O.U.G. nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

Așa cum am arătat mai sus, bonurile fiscale menționate în anexa la Raportul de inspecție fiscală,, în baza cărora societatea comercială a înregistrat achiziții de carburanți, sunt false, întrucât nu au fost emise de societățile furnizoare înscrise pe acestea, respectiv S.C. LUKOIL S.R.L., S.C. ROMPETROL S.R.L. și S.C. PETROM S.A..

Faptul că bonurile fiscale sunt false a fost dovedit de către organele de urmărire penală din cadrul I.P.J. - Serviciul de Investigare a Fraudelor, pe numele administratorului S.C. "X" S.R.L. fiind întocmit dosar penal.

În plus, în urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că pentru cursele de transport nu au fost întocmite foi de parcurs, nu au fost întocmite note de intrare recepție și nici bonuri de consum pentru carburanți.

Astfel, întrucât achizițiile de combustibil cercetate de comisari din cadrul I.P.J. - Serviciul de Investigare a Fraudelor au fost dovedite ca fiind nereale, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă de și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de.

Fată de cele prezentate mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de aferente reparațiilor curente la utilajelor auto, nejustificate cu documente

* Organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2009, 2010 și 2011 societatea comercială a înregistrat cheltuieli în sumă totală de (+ + reprezentând lucrări de reparații curente la utilajele auto, pentru care nu deține documente care să facă dovada executării lucrărilor respective, în sensul că la facturile fiscale nu au fost anexate devize din care să rezulte orele de muncă efectuate, piesele de schimb înlocuite, mijlocul de transport la care s-a efectuat reparația, contrar prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

De asemenea, aferent acestor achiziții de servicii societatea comercială și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de, contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Astfel, la inspecția fiscală au fost stabilite ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de și nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de

* Societatea comercială susține că în cazul unor reparații ocazionale la activele proprii, implicit la utilajele auto, facturile fiscale eliberate cu acest prilej nu intră sub incidența art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, raportat la existența unor înscrisuri justificative suplimentare.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

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

"Art. 21. - [...]"

(4) *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; [...].

Art. 145. - [...].

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

- **Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

"48. *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor [...]."

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform dispozițiilor legale mai sus citate, deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora. Documente justificative pentru serviciile de reparații utilaje auto pot fi situațiile de lucrări/devize, procese-verbale de recepție.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii doar dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile și au la bază facturi originale care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile de reparații utilaje auto achiziționate au fost necesare, dar și utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, societatea comercială avea obligația nu doar să dețină factura în care a fost înscrisă contravaloarea serviciilor prestate și

TVA deductibilă aferentă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost efectiv prestate. Ca atare, simpla prezentare a unor facturi de achiziție nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabil.

Societatea comercială este în eroare când afirmă că facturile fiscale sunt suficiente pentru justificarea prestării serviciilor de reparații întrucât, așa cum am citat mai sus, ultimul alineat al pct.48 din Normele metodologice de aplicare a art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal precizează cu claritate că pentru serviciile ocazionale de întreținere și reparare a activelor nu este necesară încheierea contractelor de prestări servicii, însă și în acest caz, justificarea prestării efective a serviciilor trebuind efectuată prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru etc.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de aferente lucrărilor de reparații curente la utilajele auto pentru care nu s-a făcut dovada executării lucrărilor, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

4) Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de și la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de aferente vânzării a două mijloace fixe sub valoarea rămasă neamortizat

* Organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza facturilor fiscale nr...../11.02.2008, nr...../26.03.2008, nr...../30.04.2008, nr.../27.05.2008, nr.../ 25.06.2008 și nr..../08.08.2008, societatea comercială a achiziționat un autotractor Mercedes Benz în valoare totală de, din care valoare și TVA.

Cu factura fiscală nr..../22.02.2010 în valoare totală de, din care valoare și TVA societatea comercială a vândut acest mijloc de transport, în stare avariata.

La data vânzării și scoaterii din evidența contabilă, autotractorul figura cu valoare amortizată în sumă de, calculul amortizării fiind făcut doar pentru 10 luni, iar valoarea neamortizată în sumă de (a fost introdusă în întregime pe costuri, pe calea amortizării, în luna februarie 2010.

Cheltuiala în sumă de reprezentând diferența între valoarea rămasă neamortizată () și valoarea de vânzare a mijlocului fix), inclusă pe costuri în luna februarie 2010, a fost considerată la inspecția fiscală ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, întrucât societatea comercială nu a putut face dovada că la momentul vânzării autotractorul era avariata.

La inspecția fiscală a fost ajustată TVA deductibilă conform prevederilor art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, suma de reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere [(valoarea neamortizată - valoare de vânzare) x 19%].

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza facturii fiscale nr...../12.11.2010, societatea comercială a achiziționat un autotractor MAN în valoare totală de, din care valoare și TVA.

Cu factura nr...../01.02.2011 în valoare totală de din care valoare și TVA societatea comercială a vândut acest mijloc de transport, în stare avariata.

La data vânzării și scoaterii din evidența contabilă, autotractorul figura cu valoare amortizată în sumă de, calculul amortizării fiind făcut doar pentru o lună, iar valoarea neamortizată în sumă de (- a fost introdusă în întregime pe costuri, pe calea amortizării, în luna februarie 2011.

Cheltuiala în sumă de reprezentând diferența între valoarea rămasă neamortizată (și valoarea de vânzare a mijlocului fix (), inclusă pe costuri în luna februarie 2011, a fost considerată la inspecția fiscală ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal, întrucât societatea comercială nu a putut face dovada că la momentul vânzării autotractorul era avariata.

La inspecția fiscală a fost ajustată TVA deductibilă conform prevederilor art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, suma de reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere [(valoare neamortizată - valoare de vânzare) x 24%].

* Societatea comercială susține următoarele:

- organul fiscal nu are temeiul legal pentru a impozita diferența negativă de preț, textele de lege invocate nereglementând expres o atare situație faptică;
- achiziționarea și respectiv vânzarea mijloacelor fixe s-a realizat pe bază de documente fiscale (facturi) valide și neincriminate de inspectorii fiscali ca neavând calitatea de document justificativ.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...].

Art.24. - (15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. [...]

Art. 145. - [...].

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

Art.149. - (1) În sensul prezentului articol [...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, [...] acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, [...];

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

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă. "

- **Legea nr.15/1994** privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 17. - În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale nedeductibile fiscal, [...]."

* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale mai sus citate, sunt deductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor. Legiuitorul a prevăzut că este deductibilă fiscal valoarea rămasă neamortizată a bunurilor înstrăinate, însă limitată la nivelul venitului realizat din vânzarea mijlocului fix, iar în situația în care rămâne neacoperită o diferență, aceasta va fi înregistrată ca și cheltuială nedeductibilă fiscal.

Deductibilitatea nu a fost condiționată de deprecierea unui autovehicul, ci doar de recuperarea valorii rămasă neamortizată prin prețul de vânzare al autovehiculului.

Astfel, întrucât autotractorul Mercedes Benz și autotractorul MAN au fost vândute de către contribuabil la un preț sub valoarea rămasă neamortizată, rezultă că diferența în sumă totală de (+) nerecuperată prin prețul de vânzare reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil.

De asemenea, art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal precizează că exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de justificarea că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Art.149 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal precizează că se realizează ajustarea taxei deductibile în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări pentru care taxa este deductibilă.

Rezultă astfel că societatea comercială avea obligația să realizeze ajustarea TVA deductibilă pentru valoarea rămasă neamortizată a celor două mijloace fixe, nerecuperată prin prețul lor de vânzare.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de și nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de aferente valorii a două mijloace fixe rămasă neamortizată și nerecuperată prin prețul de vânzare, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

5) Referitor la TVA de plată în sumă de rezultată din raportarea eronată la organul fiscal a obligațiilor de plată, precizăm că, deși societatea comercială contestă obligația de plată a acestei sume, totuși nu prezintă motivele de fapt și temeiul de drept pe care se întemeiază contestația sa.

Astfel, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.450/2013, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere.

6) Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de aferente impozitului pe venit (Y) și TVA (Y), precizăm că acestea au fost calculate în concordanță cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, iar conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*" și având în vedere cele prezentate la pct. 1) - 5) din prezenta decizie, sunt legal datorate de contribuabil bugetului general consolidat al statului.

Astfel, pentru accesoriile în sumă de aferente impozitului pe profit (Y) și TVA () **se va respinge contestația ca neîntemeiată**, iar pentru accesoriile în sumă de aferente TVA **se va respinge contestația ca nemotivată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "X" S.R.L. din, jud., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 27.05.2013* emisă de D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și art.216 alin.(1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de reprezentând:

- Y - impozit pe profit;
- Y - accesorii aferente impozitului pe profit;
- TVA de plată;
- - accesorii aferente TVA de plată.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de reprezentând:

- TVA de plată;
- - accesorii aferente TVA de plată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,