

DECIZIA NR. 231/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 3238/06.02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 7451/06.02.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 3238/06.02.2020, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. X09/2006, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 109E, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 58697/17.12.2019, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019 și are ca obiect suma totală de **X1 lei**, stabilită suplimentar de plată prin această decizie, compusă din **X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA**.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, respectiv data de **7.11.2019**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la registratura A.J.F.P. X, respectiv **17.12.2019**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin avocat PA, la dosar fiind anexată în original Împuternicirea avocațială și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, prin avocat împuternicit.

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție nr. F-X/31.10.2019 și a Procesului verbal nr. PV/31.10.2019.

În prezentarea situației de fapt petenta menționează că, deși perioada inspecției fiscale prezintă anumite particularități, aceasta întinzându-se pe o perioadă relativ îndelungată, (11.05.2017 -31.10.2019), existând și două perioade de suspendare, au fost puse la dispoziția inspectorilor fiscali toate înscrisurile solicitate. Petenta mai menționează că deși echipa de control precizează că a ținut cont de lămuririle date de către societate, din parcurgerea actelor atacate rezultă contrariul, exemplificând că pentru perioada ianuarie-aprilie 2011 se susține că nu s-au pus la dispoziție înscrisuri din care să rezulte justificarea cheltuielilor cu diurnele acordate salariaților, în condițiile în care, susține ea, astfel de înscrisuri există și sunt hotărâtoare în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit.

1. Referitor la cheltuielile cu diurnele aferente perioadei 2011-2016 sunt aduse următoarele motivații:

În ceea ce privește modul în care s-au stabilit diurnele aferente curselor efectuate de către șoferii societății, petenta afirmă că organele de control nu au avut în vedere perioada ianuarie-aprilie 2011, susținând că nu există documente justificative.

Societatea precizează că s-a stabilit cu inspectorii fiscali ca diurnele să fie verificate nu doar prin prisma foilor de parcurs, ci și prin prisma deconturilor întocmite de către șoferi și a CMR-urilor, și cu toate acestea perioada ianuarie-aprilie 2011 nu a fost luată în calcul. Pentru restul perioadei, se afirmă că uneori nu s-au avut în vedere și jumătățile de zi/unitate, societatea fiind taxată în minus în ceea ce privește deductibilitatea diurnei, în medie cu 40 euro/cursă. De asemenea, contestatara susține că la stabilirea valorii diurnelor nedeductibile nu s-a ținut cont de cursele unde s-a menționat că au fost efectuate în 2 șoferi, ocazie cu care s-a acordat diurna legală pentru ambii șoferi.

În ceea ce privește impozitul pe profit datorat aferent diurnelor acordate pentru perioada 2011-2016, societatea menționează că nu s-au avut în vedere toate înscrisurile puse la dispoziție, în raport de care, consideră ea, se putea stabili fără echivoc diurna acordată pentru fiecare șofer în parte și perioada aferentă.

Totodată, petenta consideră că sunt necesare următoarele:

a. Reanalizarea modului în care s-a stabilit diurna acordată angajaților șoferi și prin raportare la faptul că, nu se poate stabili că o „cursă” s-a realizat în afara țării într-un interval de o zi, în condițiile în care aceeași cursă este realizată, în raport de km parcurși, într-o perioadă de 5 zile externe sau chiar 6. Sunt foarte multe curse unde s-a stabilit că perioada externă este de 1 zi/1,5 zile sau 2 zile, dar este imposibil de realizat un astfel de traseu cu autovehicule de mare tonaj. Petenta mai precizează faptul că în Anexa întocmită inițial, se menționează pentru toate cursele efectuate ca și puncte de intrare și ieșire din țară, localități ce nu sunt granițe ale României, ex Lion, Buja, Ferneti, Padova, Suedia, etc. fapt care ar impune refacerea anexelor și a calculului diurnelor.

b. Calcularea diurnei deductibile pentru perioada ianuarie-aprilie 2011, în care nu s-a luat în calcul diurna acordată pe motiv că nu s-au prezentat documente, nefiind avute în vedere documentele de transport, respectiv CMR-uri, de unde se desprind date privind autovehiculul care a realizat transportul, numele șoferului data de încărcare și data de descărcare. Societatea susține că există înscrisuri pentru efectuarea acestor curse, ce se vor anexa prezentei contestații.

c. Petenta consideră că suma stabilită cu titlu de diurnă acordată peste limita legală, în cuantum de X4 lei, cu impozit pe profit aferent de X5 lei, este în mod eronat stabilită și fără a se avea în vedere toate înscrisurile puse la dispoziție, cu atât mai mult cu cât s-a constatat că au fost realizate transporturile aferente acestora.

Contestatara efectuează un calcul propriu și consideră că, doar luând în calcul ca fiind cheltuială deductibilă diurna acordată pentru perioada ianuarie-aprilie 2011, în sumă de **X6 lei**, impozitul pe profit ar trebui diminuat cu suma de X7 lei. Societatea menționează că acesta este un calcul simplist și că trebuie să se țină cont și de celelalte critici aduse cu privire la acordarea diurnelor fără jumătățile de diurnă și la doi șoferi pe cursă.

2. Referitor la cheltuieli efectuate cu amortizarea mijloacelor fixe sunt aduse următoarele motivații:

În ceea ce privește modalitatea de amortizare a mijloacelor fixe, societatea afirmă că inspectorii fiscali au stabilit că nu se poate avea în vedere soldul la luna ianuarie 2011, cu privire la cheltuielile cu mijloacele fixe sau valoarea înregistrată a acestora și nici cel din decembrie 2010, fără a justifica acest fapt, deși pentru stabilirea celorlalte obligații fiscale s-au avut în vedere valorile înscrise în balanța din ianuarie 2011.

De asemenea, societatea afirmă că inspectorii fiscali încurcă datele cu privire la momentul achiziționării autovehiculelor, și că, deși în actele atacate se reține că nu au fost prezentate, în fapt le-au fost puse la dispoziție Liste cu mijloace fixe, Fișe ale mijloacelor fixe. Se precizează în contestație și că organele de control nu au recunoscut dreptul de deducere pentru cheltuieli efectuate cu amortizarea mijloacelor fixe, cheltuieli fără de care parctic

societatea nu ar fi putut să își desfășoare activitatea și să realizeze profit.

Cu privire la Bilanțul aferent anului 2010, societatea menționează că perioada 2010 nu este supusă controlului și consideră că situația financiară la 31.12.2010 trebuie avută în vedere astfel cum este menționată în Balanța de la ianuarie 2011. Altfel spus, petenta consideră că având în vedere că de la calculul amortizării au fost exceptate mijloace fixe existente în sold la 01.01.2011, motivându-se că nu s-au pus la dispoziție documentele de proveniență din perioada anterioară, rezultă că obiectul de activitate al societății nu a putut fi îndeplinit, neexistând practic venituri și nici profit care să fie impozitat.

În ceea ce privește reevaluarea mijloacelor fixe realizată în luna noiembrie 2011, se precizează că sumele stabilite prin reevaluare au fost înregistrate în mod corespunzător în evidențele contabile, în conturile corecte.

Reprezentantul societății sesizează că organele de control confundă numerele de înmatriculare/ identificare, intrarea și ieșirea din gestiune, unde nu întotdeauna înmatricularea autovehiculului coincide cu achiziționarea mijlocului fix și pentru exemplificare face referire la situația autovehiculului cu număr de înmatriculare X30X, care nu apare în evidențe deși era înmatriculat și în proprietatea societății din 2013.

Societatea afirmă că inspectorii fiscali nu au avut în vedere propria perioadă aleasă pentru amortizarea mijloacelor fixe, de 4 ani, în raport cu care s-a efectuat calculul amortizării din decembrie 2011, și că au extins această perioadă la 5 ani, dar doar pentru autovehiculele/ mijloacele fixe intrate în patrimoniul societății în anul 2011. Se mai menționează că în anul 2013 a fost achiziționat un autovehicul în valoare de X8 lei, înmatriculat sub nr. X30X, a cărui valoare a influențat mult amortizarea și că în anul 2014 a fost înmatriculată o autoutilitară nouă, cu valoarea de X9 lei, care în mod nejustificat nu a fost avută în vedere la efectuarea calculelor.

3. Referitor la cheltuieli efectuate cu piesele de schimb care influențează atât impozitul pe profit cât și TVA-ul, sunt aduse următoarele motivații:

a. Organele de control nu au luat în considerare contractul de prestări servicii încheiat pentru perioada august 2013- august 2014, cu societatea A SRL, deoarece nu sunt prezentate devize de lucrări detaliate, pentru fiecare autovehicul în parte sau pentru că devizele de lucrări sunt generice.

Petenta nu este de acord cu abordarea inspectorilor fiscali și consideră că în condițiile în care a încheiat cu prestatorul un contract (nr. 43/03.08.2013), ANEXA 1 la contract cuprinde Lista cu mijloacele de fixe ce au făcut obiectul contractului de prestări servicii, a prezentat planul tarifar pentru 2013-2014, iar părțile nu au contestat cuprinsul contractului, inspectorii fiscali nu aveau drept să interpreteze clauzele contractuale agreeate de către părți.

b. Au fost excluse de la deducere cheltuielile înregistrate în baza facturii nr. 10307/11.07.2016, emisă de către prestatorul M SRL, în valoare totală de X10 lei (X11 baza și X12 lei TVA) pe motiv ca nu s-a specificat în mod clar pe factură și deviz pentru ce autovehicul s-a efectuat reparația, în condițiile în care pe factură s-a înscris în reparații autovehicul IVECO, fără a se menționa numărul de înmatriculare. Însă, precizează petenta, la momentul solicitării de lămuriri a menționat că autovehiculul aflat în patrimoniul societății marca IVECO este unul singur, iar acesta poartă numărul de înmatriculare X14X.

c. Organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli efectuate cu edificarea biroului stabilit ca și punct de lucru al societății, de la adresa din X, str. Oișelor, nr. 8B, motivând că înregistrarea punctului de lucru s-a realizat doar în luna august 2015. Petenta consideră că raționamentul organelor de control este greșit, în condițiile în care punctul de lucru putea fi declarat doar după perfectarea tuturor actelor, respectiv după intabularea imobilului în cartea funciară.

d. Cu privire la refuzul inspectorilor fiscali de a recunoaște dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X13 lei și pentru cheltuielile efectuate cu achiziționarea a unui număr de 20

buc. anvelope în anul 2012, în valoare totală de X14X lei, de la furnizorul SC E LOGISTIC SRL, motivându-se că în facturi nu sunt trecute suficiente date cu privire la persoana care a funizat anvelopele și nici alte date suplimentare, petenta precizează că facturile au înscrise numele persoanei delegate, cu datele de identificare precum și numărul auto.

Societatea precizează că la momentul respectiv deținea un număr de 5 autoutilitare, fiecare autoutilitară având 12 anvelope și că aceste 20 de buc. de anvelope au fost achiziționate pentru a fi înlocuite cele existente/deteriorate sau pentru a se dota autoutilitara cu roată de rezervă, de obicei existând 2 roți de rezervă pe fiecare TIR. Aceasta consideră că faptul că societatea de la care s-au achiziționat anvelopele a avut ulterior controale fiscale sau că aceasta a desfășurat raporturi comerciale și cu alte societăți, nu îi poate fi imputat și invocă prevederile art. 145 din Codul fiscal și Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în această materie.

4. Referitor la cheltuielile cu combustibilul societatea susține că tot combustibilul ce a fost achiziționat în perioada 2011- 2012 în baza bonurilor fiscale, cât și combustibilul achiziționat ulterior prin facturi fiscale, au fost înlăturate de către inspectorii fiscali, rezultând TVA în plus de achitat în valoare aproximativă de X15 lei și X16 lei impozit pe profit.

Aceasta mai afirmă că, deși inspectorii fiscali suțin că s-a stabilit un consum mediu de 31% per camion, în anexa în care se regăsește consumul, se consemnează că același camion pe o cursă consumă în anul 2011/2012 44% motorină, în altă lună, același camion consumă 10% sau 1,47% sau 22%, astfel că, și dacă s-ar fi stabilit un consum mediu pentru perioada anului 2011-2012, din modul în care s-au stabilit obligațiile fiscale și în raportul cu totalul kilometrilor parcurși nu rezultă un astfel de consum.

Petenta susține că cheltuiala admisă a fi dedusă se înscrie undeva în jurul unui consum mediu de 20%, valoare pe care o consideră inadmisibilă în condițiile în care aceasta nu este înscrisă în Fișa tehnică a acestor autoutilitare, întrucât consumul în cazul autoutilitarelor de mare tonaj se stabilește în raport de mai mulți factori: încărcătura, calitate drum (stare carosabil), staționarea cu motorul pornit în caz de ambuteiaje și în punctele de frontieră, perioadă de iarnă, cât și de modul în care este condus.

Totodată, petenta susține că, deoarece în foile de parcurs este menționată ca primă localitate Nădlac sau celelalte puncte de frontieră, în totalul kilometrilor parcurși într-o cursă nu se regăsesc în medie un număr de 500/700 km pe anumite curse, aspect care duce la creșterea consumului de motorină, acesta fiind consumul real, aferent km parcurși și care rezultă din CMR- urile aferente curselor.

Societatea învederează că în anexele cu consumul/cursă întocmite de către inspectorii fiscali, sunt curse trecute cu zero combustibil, care au fost alimentate efectiv în baza bonurilor și curse cu 44 litri/100 km sau cu 1,47 %.

Față de cele menționate societatea solicită admiterea contestației și anularea actelor atacate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2011- 31.12.2016 și X3 lei TVA, perioada verificată fiind 01.12.2011-31.12.2016.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială s-a efectuat în perioada 11.05.2017- 23.10.2019 și a fost suspendată în intervalele 23.05.2017-22.11.2017 și 06.12.2017- 22.08.2019.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „*Transporturi rutiere de mărfuri*”, cod CAEN 4941, iar în perioada verificată a obținut venituri în principal din prestări servicii transport intracomunitar/intern de mărfuri și vânzări de bunuri (mijloace de transport).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate la bugetul statului:

1) Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că SC X SRL nu a înregistrat, respectiv declarat în integralitate la organul fiscal veniturile obținute din activitatea desfășurată. Astfel, în urma analizării veniturilor înregistrate de societate în baza facturilor emise și evidențiate în jurnalele de vânzări prezentate de societate în raport cu veniturile evidențiate în balanțele de verificare în baza cărora au fost întocmite situațiile financiare anuale, echipa de inspecție fiscală a reținut următoarele:

- aferent anului fiscal **2011**, potrivit jurnalelor de vânzări prezentate în timpul controlului, societatea a înregistrat facturi emise în valoare de **X17 lei** (X18 lei venituri cu TVA + X19 lei venituri scutite), cu TVA aferentă în valoare de X20 lei, iar potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2011, care a stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale, aferent anului 2011 societatea a înregistrat venituri totale din exploatare în valoare de **X21 lei**, din care X22 lei în contul 704-„Venituri din servicii prestate”, respectiv X23 lei în contul 7583- „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, rezultând o diferență de venituri neînregistrate și nedeclarate la organul fiscal de **X24 lei** (X17 lei- X21 lei);

- aferent anului **2012**, potrivit jurnalelor de vanzari prezentate societatea a înregistrat facturi emise în valoare totală de **X25 lei** (X26 lei venituri cu TVA+ X27 lei venituri scutite), cu TVA aferentă în valoare de X28 lei, iar potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2012, care a stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale, aferent anului 2012 societatea a înregistrat venituri totale din exploatare în valoare de **X29 lei**, din care X30 lei în contul 704-„Venituri din servicii prestate” și X31 lei în contul 7583-„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, rezultând o diferență de venituri neînregistrate și nedeclarate la organul fiscal de **X32 lei** (X25 lei- X29 lei);

- aferent anului **2013**, potrivit jurnalelor de vanzari prezentate societatea a înregistrat facturi emise în valoare totală de **X33 lei** (X34 lei venituri cu TVA+ X35 lei venituri scutite), cu TVA aferentă în valoare de X36 lei, iar potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2013, care a stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale, aferent anului 2013 societatea a înregistrat venituri totale din exploatare în valoare de **X37 lei**, din care X38 lei în contul 704-„Venituri din servicii prestate”, X39 lei în contul 708-„Venituri din activități diverse” și X40 lei în contul 7583-„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, rezultând o diferență de venituri neînregistrate și nedeclarate la organul fiscal de **X41 lei** (X33 lei- X37 lei);

Deoarece în perioada 2011-2013 societatea nu a înregistrat și declarat la organul fiscal venituri în valoare totală de **X42 lei** (X24 lei în 2011 + X32 lei în 2012+ X41 lei în 2013), în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 12, Titlul II- Impozitul pe profit din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, echipa de inspecție fiscală a majorat corespunzător profitul impozabil aferent celor trei ani.

2) Urmare a verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că există necorelații între datele înscrise în balanțele de verificare la 31 decembrie și datele declarate prin declarațiile cod 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferente anilor 2012 și 2013, în baza cărora s-a declarat impozitul pe profit datorat de societate pentru aceste perioade fiscale.

Astfel:

- Potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2012, societatea înregistrează în acest an cheltuieli totale în valoare de X43 lei, însă în situațiile financiare anuale și declarația cod 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferente anului 2012, preia și declară la organul fiscal cheltuieli totale în valoare de X44 lei, rezultând o diferență de cheltuieli declarate în plus de

X45 lei (X44 lei-X43 lei), sumă care a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al anului. Aferent anului 2012, prin situațiile financiare anuale și declarația privind impozitul pe profit, SC X SRL a declarat la organul fiscal pierdere în valoare de X46 lei, dar potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2012 societatea înregistrează profit contabil în valoare de X47 lei;

- Potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2013, societatea înregistrează în acest an venituri totale în valoare de X48 lei, pe care le preia întocmai în situațiile financiare anuale aferente anului 2013. În declarația cod 101- "Declarație privind impozitul pe profit" aferentă anului 2013 societatea raportează însă venituri totale în sumă de X49 lei rezultând o diferență de X50 lei (X48 lei - X49 lei), venituri nedeclarate care au diminuat rezultatul fiscal al anului.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct 12, Titlul II - Impozitul pe profit din HG 44/2004, organele de control au încadrat la nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2012 cheltuieli în sumă de **X45 lei** (X46 lei + X47 lei) și au reîntregit veniturile impozabile aferente anului 2013 cu suma de **X50 lei**, sumă care în mod nejustificat nu a fost preluată de către societate în declarația cod 101.

3) Echipa de control a constatat că societatea verificată nu a înregistrat în evidențele sale financiar-contabile, în totalitate, veniturile evidențiate în facturile emise pentru clienți. Astfel:

- în facturierul seria BVLDW de la nr. 0001951 la nr. 0002000, echipa de inspecție fiscală a identificat factura seria BVLDW nr. 0001959/05.03.2013, emisă către DM VAT: ITX, în regim de scutire TVA, în valoare de X51 euro (echivalent a X52 lei), factură care nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2013, și nici ulterior;

- în facturierul seria BVLDW de la nr. 0002151 la nr. 0002200, echipa de inspecție fiscală a identificat factura seria BVLDW nr. 0002151/24.05.2013, emisă către PC (VAT: ITX) în regim de scutire TVA, în valoare de X53 euro (echivalent a X54 lei), factură care nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii mai 2013, și nici ulterior.

Echipa de inspecție fiscală reține că SC X SRL nu a respectat dispozițiile legale reglementate de prevederile art. 6 alin (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care a reîntregit veniturile impozabile în baza cărora s-a determinat rezultatul fiscal al anului 2013 cu suma de **X55 lei** (X52+X54 lei).

4) În perioada 2012-2014 SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în valoare totală de X56 lei (X57 lei în 2012+ X58 lei în 2013+ X59 lei în 2014), aferente achiziției de materiale de construcții (oțel beton, plăci OSB, cherestea rășinoase etc.) și centrală termică.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste materiale „*au folosite la imobilul situat în X, str. Oițelor, nr. 8B, unde societatea are înființat punct de lucru activitate birou, imobil finalizat efectiv ca și construcție în anul 2013, (...) în anul 2015 s-au putut depune înscrisurile necesare la ORC pentru înființarea punctului de lucru. (...) până la momentul emiterii actelor de către ORC cu privire la existența punctului de lucru la imobilul situat în X, str. Oițelor, nr. 8, societatea și-a desfășurat în mod neîntrerupt activitatea, neavând un alt loc în care să se poată desfășura activitatea, întrucât sediul societății scriptic se afla la fostul domiciliu al administratorului.*”

Societatea a anexat la răspunsul formulat următoarele:

- Certificatul Constator emis la data de 10.08.2015 de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X, conform căruia SC X SRL a declarat sediu secundar (punct de lucru) în municipiul X, str. Oițelor, nr. 8, județul X;

- Contractul de comodat încheiat la data de 04.08.2015 între PV (în calitate de proprietar și comodant) și SC X SRL (în calitate de comodată), în care la pct. II „Obiectul contractului” este prevăzut că PV, în calitate de comodant „*încredințează spre folosință gratuită spațiul identificat ca fiind birou (...) cu destinația de birou/desfășurare a activității comodatului*”.

Construcția este compusă din: „la parter o cameră, bucătărie, un birou, wind fang, hol, casa scării și etaj 3 camere, o baie, dressing, balcon hol+casa scării”.

Din documentele prezentate de societate nu rezultă obligativitatea efectuării de către SC X SRL, anterior datei de 04.08.2015, a unor investiții la spațiul pus la dispoziția societății de către administratorul/asociatul unic, iar înregistrarea punctului de lucru în anul 2015 nu probează utilizarea acestui spațiu, încă din anul 2012, în folosul societății. Mai mult, părțile nu au stabilit suprafața din total imobil care a fost pusă la dispoziția societății.

Organele de control precizează că societatea X SRL nu a avut în vedere destinația bunurilor în cauză (diverse materiale de construcții, centrală termică), nici din perspectiva faptului că acestea trebuiau tratate ca avantaj în natură obținut de domnul PV, având calitatea de angajat cu contract de muncă al acesteia.

Având în vedere faptul că achizițiile analizate în speță au fost înregistrate în evidențele societății înainte de data încheierii contractului de comodat, că nu s-a făcut dovada că acest spațiu a fost utilizat pentru nevoile societății și înainte de anul 2015, echipa de inspecție fiscală reține că achizițiile în speță, care au generat cheltuieli în sumă totală **X56 lei**, nu respectă dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. m), alin. (4) lit d), e) și l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12, pct. 43 lit. c) și e) Titlul II - Impozitul pe profit din HG 44/2004.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aferent acestor bunuri puse la dispoziție gratuit altor persoane, a fost colectată TVA în sumă de **X60 lei**.

5) În luna iunie 2015 SC X SRL a înregistrat cheltuieli în valoare X61 lei aferente achiziției unei centrale termice Immergas, în baza facturii nr. 114/13.06.2015 emisa de SC T SRL, CUI RO X, în valoare totală de X62 lei (X61 lei baza impozabilă și X63 lei/TVA).

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății *„această centrală a fost achiziționată de către administrator și montată la imobilul mamei acestuia”.*

Drept urmare, organele de control au constatat că pentru cheltuieli în sumă de **X61 lei** societatea nu respectă dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au majorat profitul impozabil al anului 2014 cu această sumă.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de **X63 lei**.

6) În anii 2011 și 2016 societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de piese de schimb și accesorii pentru motociclete (piese, geacă, pantaloni), de la SC M SRL, aferent cărora a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X64 lei și TVA în sumă de X65 lei pe care le-a considerat deductibile din punct de vedere fiscal.

Deoarece societatea nu a justificat utilizarea vehiculului din categoria „*motocicletă*”, proprietate a administratorului, pentru activitatea defășurată de SC X SRL, în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului II - Impozit pe profit, pct. 12, pct. 43 lit. b) și e) din HG 44/2004, echipa de control a majorat profitul impozabil al anului 2011 cu suma de **X64 lei** (X66 lei în 2011+ X67 lei în 2016) aferentă achizițiilor de la SC M SRL.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 270 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de **X65 lei**.

7) În conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. m) și alin. (4) lit. d) și lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reținut că aferent achiziției de centrală termică, piese și servicii de montare centrală termică de la SC T SRL, pentru care a înregistrat costuri de **X68 lei**, având în vedere că bunurile au fost montate la domiciliul personal al d-nei contabil RM și nu

au fost impozitate ca avantaj de natură salarială, SC X SRL nu are drept de deducere, motiv pentru care a fost majorat profitul impozabil aferent anului fiscal 2011 cu această sumă.

8) Conform datelor din cărțile de identitate ale autovehiculelor atașate spre exemplificare la răspunsul formulat la Notificarea din data de 03.09.2019, echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că mijloacele de transport utilizate de SC X SRL în activitatea desfășurată sunt prevăzute a fi dotate cu anvelope cu dimensiuni (în diametru) „R22,5” sau „R19”.

Din verificarea facturilor de achiziție înregistrate în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, așa cum acestea au fost prezentate de societate în timpul controlului, s-a constatat că au fost înregistrate cu titlu de achiziții, anvelope de alte dimensiuni decât cele consemnate în cărțile de identitate ale autovehiculelor, astfel:

- în factura nr. 974/28.04.2011 în valoare de X69 lei (baza impozabilă X70 lei, TVA aferentă X71 lei) având înscris ca și furnizor SC SS SRL, CUI ROX, se consemnează achiziția a 2 buc. anvelope „175/R65/R14”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul VW Golf- aflat în proprietatea societății și înstrăinat ulterior către MM;

- în factura nr. 320044/27.10.2011 în valoare de X72 lei (baza impozabilă X73 lei, TVA aferentă X74 lei) având înscris ca și furnizor SC AI SRL, CUIROX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „235/65/R17”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul cu nr. de înmatriculare X01X, aflat în proprietatea administratorului, ce era folosit și în scopul societății;

- în factura nr. 318060/08.11.2011 în valoare de X75 lei (baza impozabilă în valoare de X76 lei, TVA aferentă X77 lei) având înscris ca și furnizor SC AI SRL, se consemnează achiziția a 2 buc. anvelope „175/65/R16”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul cu nr. de înmatriculare X05X, aflat în proprietatea societății la acel moment, anvelope de iarnă;

- în factura nr. 1033256/12.11.2012 în valoare de X78 lei (baza impozabilă X79 lei, TVA aferentă X80 lei) având înscris ca și furnizor SC K SRL, CUIRX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „235/65/R16”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății aceste anvelope au fost achiziționate pentru autovehiculul cu nr. de înmatriculare X30X, care a intrat în patrimoniul societății în anul 2012, pentru care s-au perfectat actele de vânzare și înmatriculare ulterior, acesta aflându-se în folosința societății din noiembrie 2012, ulterior nemaifiind achiziționate anvelope pentru acest autovehicul, ci doar inițial la momentul achiziționării;

- în factura nr. 5879534/22.11.2012 în valoare de X81 lei (baza impozabilă X82 lei, TVA aferentă X83 lei) având înscris ca și furnizor SC E SRL, CUIROX, se consemnează achiziția a 2 buc. anvelope „205/60/R16”. Societatea afirmă că aceste 2 anvelope au fost achiziționate tot pentru autovehiculul înmatriculat cu nr. X05X, aflat în proprietatea sa;

- în factura nr. 5880289/11.12.2013 în valoare de X84 lei (baza impozabilă X85 lei, TVA aferentă X86 lei) având înscris ca și furnizor SC E SRL, CUIROX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „195/65/R14”, respectiv 4 buc. anvelope „195/5/R15”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății aceste anvelope au fost achiziționate pentru autovehiculul administratorului.

Echipa de inspecție fiscală reține faptul că explicațiile prezentate de societate nu sunt în concordanță cu datele și informațiile reținute din documentele de proveniență ale autoturismelor indicate prin răspunsurile formulate, X05X/VW Golf și X30X/BMW X5 (facturi de achiziție), în sensul că la data achiziției anvelopelor, societatea nu deținea în proprietate aceste autoturisme. Astfel, se precizează că autoturismul VW Golf- înstrăinat ulterior către persoana fizică MM, a fost achiziționat de SC X SRL în data de 06.09.2011 și nu în anul 2010, așa cum susține societatea, autoturismul cu nr. de înmatriculare X05X a fost achiziționat în data de 07.03.2012 și vândut în data de 27.12.2012, iar autoturismul X30X a fost achiziționat în data de

31.12.2012.

Potrivit bilanțelor de verificare lunare prezentate în timpul controlului, societatea înregistrează direct pe costuri achizițiile acestor bunuri, nu utilizează conturi specifice de gestiune a stocurilor. Societatea nu conduce nici evidența stocurilor de materiale pentru a fi posibilă atribuirea costului acestora vreunui autovehicul aflat în patrimoniu societății.

Din documentele prezentate nu rezultă că aceste anvelope au fost utilizate pentru autovehiculele aflate în patrimoniul societății în scopul desfășurării activității.

În condițiile prezentate, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003, echipa de inspecție fiscală stabilește nedeductibile fiscal la determinarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit cheltuieli în sumă totală de **X87 lei** (X88 lei în 2011+ X89 lei pentru 2012 + X90 lei în 2013), aferente achizițiilor de cauciucuri în baza facturilor prezentate anterior. De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de **X91 lei**.

9) În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, în perioada verificată, societatea a înregistrat cheltuieli cu prestări servicii de reparații auto pentru mijloace de transport care nu sunt în patrimoniul societății, conform următoarelor facturi:

- factura nr. 572/15.02.2011 emisă de SC M SRL, CUI RO X, în valoare de X92 lei, în care este înscris „reparație auto conf. comandă nr. 1487”; potrivit comenzii nr. 1487/22.12.2010 în care este înscris mijlocul de transport cu nr. X40X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, reparația s-a efectuat pentru autoutilitara marca Mercedes Benz Actros, achiziționată de către societate, în luna decembrie 2010, conform facturii nr. 15/16.12.2010, de la SC L SRL- în faliment- și care a fost înstrăinată după reparare către E SG- Bulgaria. Societatea menționează că factura de reparație a fost emisă mai târziu, însă comanda de reparare a autoutilitare este din decembrie 2010. În factura nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, CUI ROX, în valoare totală de X93 lei (X94 lei bază impozabilă, X95 lei TVA) este înscris: „cv cinci ansambluri auto, fiecare ansamblu format din autotractor marca Mercedes Benz tip Actros 1843LS și semiremorcă marca Krone tip SBP27, conform proces verbal de licitație din 16.12.2010”.

Societatea a indicat faptul că numărul de înmatriculare X40X a aparținut autotractorului Mercedes Benz Actros cu nr. șasiu WDB95X;

- factura nr. 1112396/14.02.2011 emisă de SC T SRL, CUI RO X, în valoare de X96 lei, în care sunt înscrise piese auto și lucrări mecanice pentru mijlocul de transport cu nr. X99X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, *„acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății, pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit deseori la deplasări în contul societății, neexistând un contract de comodat încheiat la acea vreme”*. Nu au fost prezentate documente pentru justificarea celor afirmate, respectiv cu foi de parcurs din care să rezulte exploatarea mijlocului de transport în interesul societății;

- facturile nr. 68547/19.02.2012 și nr. 70878/17.04.2012 emise de SC EM SRL, CUI ROX, în valoare totală de X97 lei (X98 lei baza impozabilă și X99 lei TVA), în care sunt înscrise piese auto și manoperă pentru mijlocul de transport cu nr. X01X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit și pentru deplasări în interesul societății, dar nu au fost prezentate documente care să probeze cele afirmate;

- factura nr. 820/07.06.2016 emisă de SC ES SRL, CUI ROX, în valoare totală de X100 lei (X101 lei baza impozabilă și X102 lei TVA), în care este înscris „reparații auto conf. deviz. 1375; piese auto conf. deviz 1375”, fără a se menționa mijlocul de transport, iar în deviz este înscris „reparat injectoare BMW (6x360=2.160)”. Societatea a precizat că *„acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății, pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit deseori la deplasări în contul societății, neexistând un contract de comodat încheiat la acea vreme”*, dar nu au fost prezentate documente care să probeze cele afirmate,

- factura nr. 10307/11.07.2016 emisă de SC M SRL, CUI ROX, în valoare totală de X10 lei (**X11 lei baza impozabilă și X12 lei TVA**), în care este înscris „factură conf. deviz Iveco” - fără menționarea mijlocului de transport.

Urmare a controlului, pentru cheltuielile în sumă de **X103 lei** (X104 lei în 2011+ X105 lei în 2012+ X106 lei în 2016) nu s-a acordat drept de deducere, devenind incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/ 19 alin. (1), art. 25 alin (1) și alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile normelor metodologice date în aplicare. De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare/ art. 271 alin. (4) lit. b) din Legea 227/2015, a fost colectată TVA în sumă de **X107 lei**.

10) În anul 2011 societatea verificată a înregistrat în contul 612 „Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma totală de X108 lei, aferentă ratelor de leasing financiar facturate de către Transilvania Leasing IFN SA pentru achiziționarea unui autovehicul marca VOLVO, tipul FH12T42, serie motor YV2A4CMAX, în baza contractului de leasing financiar nr. 3657/25.09.2007 având o durată de 48 luni, scadențarul ratelor de leasing financiar prevăzând 48 de rate de leasing începând cu data 25.09.2007 până la data de 01.08.2011.

Organele de control au constatat că prevederile contractuale sunt specifice unui contract de leasing financiar și că societatea a înregistrat eronat în contul 612-„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” valoarea ratelor de leasing, nefiind respectate prevederile Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, cap. VII „Funcționarea conturilor”, conform cărora valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar se înregistrează în contul 212, în corespondență cu contul 167-„Alte împrumuturi și datorii asimilate”.

Echipa de inspecție fiscală a determinat amortizarea lunară aferentă acestui autovehicul ținând cont de valoarea de intrare menționată în Fișa de calcul a contractului de leasing financiar nr. 3657/25.09.2007, pentru o perioadă de 5 ani, astfel: valoarea amortizării lunare este de X109 lei (X110 lei valoarea mijlocului de transport/5ani/12 luni).

Pentru anul 2011, din valoarea totală a ratelor de leasing, de X111 lei, a fost scăzută valoarea amortizării, în sumă de X112 lei, rezultând o diferență de **X113 lei** cheltuieli deduse în mod nejustificat din profitul impozabil al anului 2011, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

11) În luna decembrie 2012 SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile valoarea de X14X lei, aferentă achiziției unui număr de 20 de anvelope „Bridgestone 315/70 R22,5”, în baza unor facturi în care este înscris ca și furnizor SC E Logistic SRL, CUI ROX. Organele de control sesizează că în toate facturile este înscris ca și delegat S Ferdinand, B.I. seria X nr. 077199, la mijloc de transport este înscris auto, fără alte informații care să permită identificarea mijlocului de transport, iar data de expediere consemnată este aceeași cu data facturii. Toate facturile au valoarea totală sub 5.000 lei și au fost achitate cu numerar, fiind prezentate chitanțe.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat în scris reprezentantului legal al SC X SRL prezentarea contractelor sau a altor documente privind relațiile comerciale cu acest partener, certificatele de garanție/declarațiile de conformitate, documentele de transport, cu nominalizarea transportatorilor, a mijloacelor de transport cu care s-a efectuat livrarea anvelopelor, documente din care să rezulte cine a efectuat montarea anvelopelor și care sunt autovehiculele pentru care au fost utilizate anvelopele.

În răspunsul formulat se precizează că „*anvelopele au fost achiziționate ca urmare a ofertei făcute de către societatea mai sus menționată, aflând de această ofertă de la unul din service-ul cu care colaborez, iar datorită prețului mai mic față de alți furnizori, am achiziționat aceste anvelope, având în vedere necesitatea schimbării acestora la autoutilitarele pe care le folosesc. (...) Din efectivul de 20 de anvelope achiziționate la acel moment, nu au fost montate în luna respectivă toate anvelopele, ci parțial, restul fiind montate ulterior în funcție de*

necesitate, iar fiecare autoutilitară în parte a fost dotată cu roată de rezervă. Fiecare autoutilitara are 12 anvelope la care se adaugă una sau două rezerve.

La momentul respectiv schimbarea anvelopelor se realiza în general în regim propriu și ocazional la vulcanizări.”

Organele de control rețin că societatea nu a anexat la răspunsul formulat niciun document față de documentele prezentate inițial (facturi, chitanțe) și că a înregistrat pe cheltuieli cele 20 anvelope la data aprovizionării, respectiv în anul 2012, deși potrivit susținerilor societății *„nu au fost montate în luna respectivă toate anvelopele, ci parțial, restul fiind montate ulterior în funcție de necesitate”*.

Pentru aceste bunuri societatea nu a prezentat înscrisuri din care să rezulte autovehicul, nr. de anvelope și la ce moment i-au fost repartizate, inspectorii fiscal precizând și faptul că nu există înscrisuri din care să rezulte gestionarea, utilizarea acestora, care să ateste folosința în cadrul desfășurării activității impozabile/taxabile a SC X SRL.

Deși în răspunsul formulat, reprezentantul legal la SC X SRL precizează că *„în cuprinsul facturilor emise s-a menționat persoana care a efectuat transportul și livrarea anvelopelor, acestea fiind aduse în incinta service-ului cu care colaborăm”*, nu s-a prezentat niciun document din care să rezulte service-ul în care s-au adus anvelopele înscrise în facturile care au consemnat ca și furnizor SC E Logistic SRL.

Organele de control mai consemnează că în baza de date gestionată electronic de ANAF, se regăsesc următoarele informații referitoare la **SC E Logistic SRL** (cod de identificare fiscală X):

- Nr. ONRC JX/2012;
- Sediul social/domiciliu fiscal: Jud. Y, sat Lunca Cetățuii, comuna Ciurea, strada Ghiocelilor, nr. 41;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 06.11.2017;
- Plătitor TVA în perioadele 01.10.2012- 31.12.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), 01.01.2013-08.08.2013, respectiv 30.10.2013- 27.11.2015 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 27.11.2015 declarat de inspecția fiscală; inactiv în perioada 08.08.2013- 30.10.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor”-cod CAEN 4677;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 7 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Direcția Control Activități cu Risc Fiscal și Intervenție Rapidă; în urma controlului inopinat efectuat în anul 2016 de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X114 lei.

Aferent perioadei fiscale în care societatea comercială E Logistic SRL a declarat la organul fiscal operațiuni cu titlu de livrări către SC X SRL, din analiza bazei de date gestionată electronic de ANAF, referitor la societățile de la care SC E Logistic SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- potrivit declarației cod 394 aferentă trimestrului IV 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-9603-2013/31.01.2013, SC E Logistic SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X115 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X116 lei, și operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii pentru care se aplică taxarea inversă în valoare de X117 lei, cu TVA aferentă în valoare de X118 lei;
- achizițiile de bunuri și servicii taxabile sunt declarate ca având următorii furnizori: SC CAa SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X119 lei, cu TVA aferentă în valoare de X120 lei și SC MV SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X121 lei, cu TVA aferentă în valoare de X122 lei;

- valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarației cod 394 este aceeași cu valoarea achizițiilor bunuri și servicii taxabile declarate potrivit decontului de TVA aferent lunii decembrie 2012, depus de SC E Logistic SRL și înregistrat sub nr. FISIASA- 9602-2013/31. 01.2013;
- operațiunile declarate de SC E Logistic SRL cu titlu de achiziții de la SC CAa SRL nu sunt declarate de către această societate comercială, respectiv SC CAa SRL nu declară livrări către SC E Logistic SRL.

Referitor la **SC CAa SRL** (CUI X) din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: Jud Y, sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, strada Ghiocilor, nr. 154;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 04.10.2018;
- Plătitor TVA în perioadele 01.09.2011-31.12.2011 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2012- 01.02.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 08.08.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata nespecializat” -cod CAEN 4690;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic S Ferman;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 7 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Bacău, A.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q; În urma controlului inopinat efectuat în anul 2014 de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X141 lei.
- potrivit declarațiilor cod 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, aferent trimestrului IV 2012, CAa SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X135 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X136 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X139 lei, cu TVA aferentă în valoare de 304.563 lei, respectiv:
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii octombrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11245-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X123 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X124 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X125 lei, cu TVA aferentă în valoare de X126 lei;
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii noiembrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11246-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X127 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X128 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X129 lei, cu TVA aferentă în valoare de X130 lei;
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii decembrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11243-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X131 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X132 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X133 lei, cu TVA aferentă în valoare de X134 lei;
 - achizițiile de bunuri și servicii taxabile sunt declarate integral ca având furnizor SC DM SRL (CUI X);

- în trimestrul IV anul 2012 SC CAa SRL nu a declarat livrări de bunuri și servicii taxabile către SC E Logistic SRL;
- valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X135 lei/baza impozabilă și X136 lei/TVA aferentă) este aceeași cu valoarea achizițiilor declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, depuse de SC CAa SRL;
- la nivelul trimestrului IV 2012, valoarea achizițiilor de bunuri și servicii taxabile nedeclarate în Declarația cod 394 de către SC CAa SRL este în sumă de X137 lei, iar valoarea livrărilor taxabile nedeclarate în Declarația cod 394 este în sumă de X138 lei;
- valoarea totală a achizițiilor declarate/nedeclarate de către SC CAa SRL (X135 lei+ X137 lei) este inferioară valorii totale a livrărilor declarate/nedeclarate de această societate (X139 lei+ X138 lei).

Referitor la **SC DM SRL** (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud Y, sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, strada Ghiocelor, nr. 154;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 08.11.2018;
- Plătitor TVA în perioadele 28.11.2011- 31.12.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2013- 01.11.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 18.04.2014 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamente sanitare” -cod CAEN 4673;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic S Florin;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 3 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Bacău, A.F.P. Y, un număr de 2 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Direcția Control Activități cu Risc Fiscal și Intervenție Rapidă, un număr de 2 controale efectuate de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Bacău, pentru TVA din perioada 28.11.2011-31.10.2013 și pentru impozitul pe profit din perioada 25.10.2011-30.09.2014, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X140 lei.
- la nivelul trimestrului IV 2012, valoarea achizițiilor de bunuri și servicii taxabile declarate în Declarația cod 394 de către SC DM SRL, CUI ROX, este în suma de X142 lei.

Această societate declară achiziții în principal de la SC GT SRL, CUI ROX, în sumă de X143 lei, cu TVA aferentă în sumă de X144 lei, valoare nedeclarată de SC GT SRL în declarațiile cod 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie 2012, pentru decembrie 2012 nefiind depusă declarația cod 394, respectiv de la SC D SRL, CUI ROX, în sumă de X145 lei, cu TVA aferentă în sumă de X146 lei, valoare nedeclarată de SC D SRL, care nu depune declarația cod 394 aferentă trimestrului IV 2012.

Referitor la SC GT SRL (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: Mun. București, sector 3, str. Sold. Grigore Iancu, nr. 5;
- Plătitor TVA în perioadele 16.06.2012-31.12.2010 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2011- 21.08.2013, 08.05.2014-01.12.2014 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 23.04.2015 declarat de antifraudă;
- Activitate principală: „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” -cod CAEN 4619;

- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociați CG, CM, PL;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 2 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Sectorul 1 și sectorul 3, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă București- Serviciul de Control Antifraudă 3, un control efectuat de Garda Financiară București; în urma controlului efectuat de Garda Financiară în anul 2011, s-a efectuat o sesizare penală.

Referitor la SC D SRL (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, mun. Y, strada Mușatini, nr. 39, bl. P4, sc. B, et. P, ap. 4;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 10.12.2018;
- Plătitor de TVA în perioada 01.01.2014-01.08.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 03.12.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata nespecializat” -cod CAEN 4690;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic DI;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 4 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y și D.G.R.F.P. Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Y, care a vizat TVA și impozitul pe profit, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X147 lei.

Referitor la SC MV SRL, (CUI X) din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, sat Lunca Cetățutui, comuna Ciurea, strada Ghiocilor, nr. 164, camera 1;
- Stare curentă: radiere,
- Data stare curentă: 15.03.2018;
- Plătitor de TVA în perioadele 07.11.2011-31.12.2011 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2013- 01.01.2015 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 18.03.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” -cod CAEN 4619;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2013;
- asociat unic S Brândușa;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 5 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un număr de 4 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Q, pentru perioada 07.11.2011-30.06.2014, care a vizat TVA pentru perioada 31.08.2011-30.06.2014 și impozitul pe profit, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X148 lei;
- potrivit declarației cod 394 aferenta trimestrului IV 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-17648-2013/25.02.2013, SC MV SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X149 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X150 lei, de la următorii furnizori: SC NF SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X151 lei, cu TVA aferentă în valoare de X152 lei și SC ME Lux SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X154 lei, cu TVA aferentă în valoare de X155 lei;

- SC NF SRL nu a declarat livrări de bunuri și servicii taxabile în trimestrul IV 2012 către SC MV SRL.

Referitor la SC NF SRL (CUIX), din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, sat Grajduri, comuna Grajduri, nr. 453;
- Stare curentă: radiere;
- Data stării curente: 05.07.2018;
- Plătitor de TVA în perioadele 11.10.2007- 31.12.2008 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2009- 01.02.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 24.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al Melor și minereurilor Mice” -cod CAEN 4672;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2011;
- asociați S Fraga și S Neculai;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 4 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un număr de 2 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un număr de 2 controale efectuate de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Q, care a vizat TVA pentru perioada 11.10.2007-30.06.2012, și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2008-30.06.2012, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X153 lei, iar în urma controlului inopinat efectuat de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X154 lei;
- deși în anul 2012 SC NF SRL este înregistrată ca plătitoare de TVA cu perioada fiscală luna, aferent trim IV 2012 depune la organul fiscal declarația cod 394, respectiv decontul TVA cod 300 doar pentru luna decembrie 2012;
- prin declarația cod 394 aferentă lunii decembrie 2012 (FISIASA-10341-2013/ 04.02.2013) a declarat operațiuni cu titlu de livrări taxabile în valoare totală de X155 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X156 lei către societăți comerciale, altele decât SC MV SRL și achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare totală de X157 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X158 lei, de la societățile comerciale S SRL (CUIX) și D SRL (CUIX), societăți care nu declară livrări de bunuri și servicii taxabile către SC NF SRL.

Referitor la SC ME Lux SRL (CUIX), din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, mun. Y, str. Păcurari, nr. 100;
- Stare curentă: radiere;
- Data stării curente: 14.06.2016;
- Plătitor de TVA în perioadele 01.08.2012- 30.09.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.10.2012- 03.01.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 03.01.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al Melor și minereurilor Mice” -cod CAEN 4672;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat și administrator S Gheorghița- loc. Lunca Cetățuii, jud. Y;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 2 controale fiscale efectuate de organele de control din cadrul inspecției fiscale D.G.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q;
- valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X159 lei/baza impozabilă și X160 lei/TVA aferentă) este inferioară valorii achizițiilor de bunuri și servicii taxabile declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012 (X161 lei/baza impozabilă și

X162 lei/TVA aferentă) depuse de SC ME Lux SRL, iar valoarea operațiunilor declarate cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X159 lei/baza impozabilă și X160 lei/TVA aferentă) este aceeași cu valoarea livrărilor de bunuri și servicii taxabile declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, depuse de SC ME Lux SRL;

- niciuna dintre cele trei societăți raportate de SC ME Lux SRL ca și furnizori prin declarațiile 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012 (SC R Impex SRL, SC G Trade SRL, SC M Irones SRL) nu a declarat livrări către SC ME Lux SRL.

Echipa de control precizează că în cursul anului 2012 SC X SRL a prezentat facturi pentru achiziția de anvelope de la furnizorul tradițional SC AI SRL, CUI ROX, însoțite de certificate de calitate și avize de însoțire a mărfii, de la care societatea conform facturilor nr. 322294/16.03.2012, nr. 322292/13.04.2012, nr. 323244/27.04.2012, nr. 323563/12.05.2012, nr. 323769/20.07.2012, nr. 325837/14.09.2012, nr. 325949/21.09.2012, nr. 327107/09.11.2012, nr. 327662/03.12.2012, a achiziționat un număr de 17 bucăți de anvelope, având trecute caracteristici 315/70/R22,5; 385/55/R22,5; 385/65/R22,5; 435/50/R19,5; 445/45/R19,5.

Potrivit datelor prezentate, organele de control au concluzionat că SC E Logistic SRL, împreună cu SC CAa SRL, SC D SRL, SC MV SRL, SC NF SRL și SC ME Lux SRL au fost în atenția organelor fiscale și de cercetare, pentru tranzacții de tip carusel și au constituit un grup situat în aceeași zonă teritorială, comune și sate din județul Y, având ca reprezentanți nume comune (S Ferman, S Florin, S Brândușa, S Fraga, S Neculai și S Gheorghita). După operațiunile din amonte s-a constatat că nu rezultă o sursă legală de bunuri și/sau servicii, de care să fi beneficiat firmele amintite, pentru a fi credibile livrările ulterioare declarate de furnizorii identificați ai SC E Logistic SRL.

Drept urmare, s-a concluzionat că toate operațiunile declarate și prezentate având ca beneficiari finali printre alții și pe SC X SRL, nu pot fi recunoscute ca având conținut economic, fiind susceptibile de disimularea realității și că facturile având înscrise ca furnizor pe SC E Logistic SRL nu pot fi recunoscute ca documente legale, nefiind îndeplinite cerințele de legalitate a facturilor.

În urma inspecției, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2012 cheltuielile în sumă totală de **X14X lei**, înregistrate de SC X SRL pe costuri în baza facturilor de achiziție având înscris ca și furnizor SC E Logistic SRL.

Totodată, având în vedere prevederile art. 134 alin. (1), (2) și (3), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a respins la deducere TVA în sumă de **X163 lei** înregistrată de SC X SRL în evidența financiar contabilă și fiscală în baza facturilor de achiziție având înscrise ca și furnizor pe SC E Logistic SRL.

12) Echipa de inspecție fiscală a recalculat cheltuielile cu diurna acordată personalului SC X SRL care efectuează transport auto în afara țării, ținând cont de nivelul diurnei prevăzut pentru instituțiile publice în Anexa la HG nr. 518/1995 cu modificările și completările ulterioare, de 35 Euro/zi pentru țările din Uniunea Europeană și având în vedere și modificările aduse de prevederile altor acte normative, respectiv de art. 2 alin. (1) din Legea nr. 118/01.06.2010 (din octombrie 2010 nivelul diurnei este mai mic cu 25%, de 26,25 euro/zi), de prevederile pct. 2 din HG nr. 518/1995 (începând cu luna ianuarie 2011 nivelul diurnei se majorează cu 15% față de cuantumul aflat în plată în luna octombrie 2010), de prevederile art. 1 alin. (1) din OUG nr. 19/16.05.2012 privind aprobarea unor măsuri pentru recuperarea reducerilor salariale (începând cu 1 iunie 2012 diurna externă s-a majorat cu 8 % față de nivelul acordat pentru luna mai 2012) și de prevederile art. 1 alin. (2) din OUG nr. 19/2012 privind aprobarea unor măsuri pentru recuperarea reducerilor salariale (începând cu 1 decembrie 2012 diurna externă s-a majorat cu 7,4% față de nivelul acordat pentru luna noiembrie 2012).

Pentru a determina nivelul diurnei maxim deductibilă aferentă perioadei supuse verificării, echipa de inspecție fiscală a analizat fiecare decont de cheltuieli valutare (transporturi internațional) împreună cu foile de parcurs întocmite de fiecare șofer pentru fiecare cursă efectuată. În baza acestor documente echipa de inspecție fiscală a întocmit situația anexă în care este prezentată detaliat, în fiecare lună: perioada decontului, numărul autovehiculului, ruta, numele șoferului care a beneficiat de diurnă, localitatea-data-ora ieșirii din țară, respectiv localitatea-data-ora intrării în țară, valoarea diurnei primită în euro și echivalent în lei, numărul de zile pe parcurs extern, valoarea legală a diurnei în euro, cursul euro/lei, valoarea diurnei nelegale echivalent în lei.

Organele de control menționează că pentru justificarea cheltuielilor cu diurna înregistrate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări" pentru perioada ianuarie 2011-aprilie 2011, societatea nu a prezentat deconturi și foi de parcurs, fapt pentru care, pentru această perioadă rulajele acestui cont au fost încadrate la nedeductibile. Totodată, se precizează că în perioada ianuarie 2011- iunie 2015 societatea nu are întocmită evidența contabilă (registrele de jurnal, fișe de cont) din care să rezulte componența valorilor înregistrate în balanțele contabile ca și cheltuieli cu diurna.

În urma verificărilor efectuate asupra foilor de parcurs prezentate pentru perioada mai 2011- decembrie 2016, s-a constatat că în multe cazuri acestea nu au fost completate sau sunt incomplete, respectiv nu cuprind informațiile referitoare la data-ora de ieșire din țară, precum și data-ora de intrare în țară, informațiile fiind esențiale pentru stabilirea numărului de zile pe parcurs extern și concomitent pentru stabilirea nivelului diurnei.

Astfel, organul de control a recalculat nivelul diurnei pentru fiecare șofer și pentru fiecare rută în parte, luând în calcul doar zilele cuprinse în intervalul datei de intrare în țară și datei de ieșire din țară, corespunzător fracțiunilor de timp pentru care se acordă diurna la nivelul unei zile.

Urmare a inspecției fiscale, în baza prevederilor art. 21 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 25 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, au fost încadrate la nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna în sumă totală de **X4 lei**, din care:

- X164 lei pentru anul 2011 (X165 lei reprezintă cheltuieli cu diurna înregistrate în perioada ianuarie 2011- aprilie 2011 fără documente, X166 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în perioada mai 2011-decembrie 2011, X167 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare în perioada mai 2011-decembrie 2011 și valoarea diurnei acordată în perioada mai 2011-decembrie 2011);
- X168 lei pentru anul 2012 (X169 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în anul 2012 și X170 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2012 și valoarea diurnei acordată în anul 2012);
- X171 lei în anul 2013 (X172 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și - X173 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2013 și valoarea diurnei acordată în anul 2013);
- X174 lei în anul 2014 (X175 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în anul 2014 și X176 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2014 și valoarea diurnei acordată în anul 2014);
- X177 lei în anul 2015 (X178 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și -X179 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrate în balanțele de verificare aferente anului 2015 și valoarea diurnei acordată în anul 2015);

- X180 lei în anul 2016 (X181 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și X182 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2016 și valoarea diurnei acordată în anul 2016).

13) În perioada 2013-2014, SC X SRL a înregistrat costuri în sumă de **X183 lei** (X184 lei în 2013+ X185 lei în 2014) și a dedus TVA în sumă totală de **X186 lei** (X187 lei+ X188 lei) pentru achiziții înregistrate cu titlul de prestări de servicii, servicii înscrise generic în facturi cu denumirea de lucrări de mecanică, tinichigerie, vopsitorie, fără nicio altă mențiune privind serviciul facturat/respectiv bunurile pentru care s-a prestat serviciul respectiv, în baza unor facturi având înscris ca și furnizor SC AL SRL, CUI ROX.

Prin Notificarea înregistrată la societate sub nr. 40/01.10.2019, pct. 3, organele de control au solicitat reprezentantului legal al SC X SRL să prezinte contractele sau alte documente privind relațiile comerciale cu acest partener, precum și situațiile/devizele de lucrări din care rezultă serviciile facturate și bunurile pentru care au fost prestate serviciile facturate.

În răspunsul formulat, societatea menționează că în anul 2013 a încheiat cu SC AL SRL un contract prestări servicii, pentru o perioadă de 1 an, pentru mentenanța autovehiculelor aflate în patrimoniul societății.

Societatea a prezentat Contractul de servicii nr. 0043/03.08.2013 încheiat cu SC AL SRL (în calitate de prestator) având ca obiect *„întreținerea și repararea automobilelor aflate în proprietatea beneficiarului, automobile prezentate în Anexa 1 la prezentul contract”*. Conform prevederilor art. 3 din contract *„Prestatorul se obliga să:*

a) să efectueze inspecția tehnică pentru automobilele din proprietatea beneficiarului și care sunt descrise în anexa prezentului contract;

b) să asigure repararea automobilelor menționate în anexa 1, în termen maxim 48 ore de la momentul predării autoturimelor de către beneficiar prestatorului, cu mențiunea că solicitarea beneficiarului către prestator trebuie înaintată anticipat predării autoturismului cu minim 48 de ore pe adresele de e-mail: office.automotivelux.com;

c) să procure piesele de schimb necesare realizării activităților ce fac obiectul prezentului contract;

d) să păstreze o evidență riguroasă în ceea ce privește operațiunile efectuate precum și cele obligatorii de efectuat în viitor în funcție de numărul de kilometri sau de o perioadă temporală, pentru fiecare din autoturismele din anexa 1 prin intermediul unei agende service;

e) să asigure repararea automobilelor menționate în anexa 1, în cazul în care sunt daune în urma unor evenimente rutiere.”

Organele de inspecție sesizează că în Anexa 1 la contract (semnată doar de beneficiarul SC X SRL) sunt înscrise următoarele vehicule: X27X-Cap tractor Volvo, X96X-Semiremorcă Schimtz, X14X-Cap tractor Iveco Stralis, X15X-Semiremorcă Krone, X44X-Cap tractor Volvo, X97X- Semiremorcă Krone, X09X-Cap tractor Volvo, X01X- Semiremorcă Viberti, X98X-Semiremorcă Schimtz, X37X Mercedes Sprinter, X99X- Scania, X03X-Volvo.

Contractul mai prevede că *„Tarifele practicate de prestator pentru efectuarea inspecției tehnice periodice cât și pentru serviciile de întreținere și reparare a automobilelor sunt prezentate în Anexa 2 la prezentul contract. Prestatorul garantează că nu va modifica aceste tarife, în ceea ce-l privește pe beneficiar, pe durata contractului de valabilitate a contractului.”*

Societatea nu a prezentat la control nici Anexa 2 menționată în contract și nici situații de lucrări, devize de lucrări din care să rezulte că serviciile facturate de SC AL SRL sunt aferente autovehiculelor aflate în proprietatea societății.

Inspectorii fiscali mai precizează că SC X SRL înregistrează facturi cu servicii pentru autovehicule, în aceeași perioadă și de la alți furnizori pentru care facturile sunt însoțite de situații din care rezultă lucrările efectuate și autovehiculul căruia i-au fost destinate aceste servicii.

Prin urmare, cheltuielile în valoare de **X183 lei** (X184 lei în 2013+ X185 lei în 2014) au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 19, art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12 și pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având în vedere prevederile art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **X189 lei**, înscrisă în facturile având la furnizor datele SC AL SRL, din perioada august 2013- septembrie 2014.

14) Potrivit balanțelor de verificare prezentate în timpul controlului, în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în contul 681-„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, valoarea totală de **X190 lei**, din care X191 lei în 2011, X192 lei în 2012, X193 lei în 2013, X194 lei în 2014, X195 lei în luna martie 2015.

De asemenea, potrivit balanței de verificare la 30.11.2011, contul 681- „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” prezintă total rulaje în sumă de X196 lei (total valori înregistrate în lunile martie, iunie și septembrie 2011), iar balanța de verificare la 31.12.2011 prezintă total rulaje în sumă de X191 lei, din care rulaj curent/luna decembrie 2011 în sumă de X197 lei, rezultând o diferență de **X198 lei** între rulajul cumulat al contului 6581 la nivelul anului 2011 (X191 lei), rulajul cumulat la nivelul lunii noiembrie 2011 (X196 lei) și rulajul lunii decembrie 2011 (X197 lei), care nu se regăsește în rulajele lunare înscrise în balanțele de verificare prezentate.

Organele de control sesizează faptul că valorile înregistrate în balanțele de verificare în contul 681-„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” nu sunt însoțite de situații de calcul privind detalierea cheltuielilor cu amortizarea, pe elemente de active, astfel încât să fie posibilă verificarea modului de determinare a cheltuielilor cu amortizarea, raportat la prevederile legale aplicabile. De asemenea, se precizează că societatea a prezentat fișe ale mijloacelor fixe cu date incomplete, respectiv acestea nu furnizează toate informațiile reglementate prin prevederile Anexei nr. 1- Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al societății prezentarea registrului imobilizărilor corporale la data de 31.12.2011, respectiv prezentarea oricăror alte documente din care să rezulte modul de determinare a valorilor înregistrate ca și cheltuieli cu amortizarea, mijloacele fixe pentru care s-au înregistrat aceste valori, valoarea de intrare a mijloacelor fixe, data punerii în funcțiune a acestora, durata normală de utilizare, metoda de amortizare folosită.

Referitor la modalitatea în care a fost efectuată amortizarea pe perioada indicată, societatea a precizat următoarele: *„considerăm că în balanță sunt înregistrate amortizările conform planului de amortizare elaborat de contabilul angajat al societății.”*

În „Lista mijloace fixe la data de 31.12.2011” prezentată de societate sunt preluate denumirile și valorile mijloacelor fixe care prezintă sold la data de 31.12.2011, cu un total de X199 lei, din care X200 lei în contul 213-”Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”, valoare aferentă a 9 mijloace de transport și X201 lei în contul 214-”Calc”, valoare aferentă unui calculator.

În situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” sunt înscrise denumirile și valoarea unitară a mijloacelor fixe, data achiziției pentru cele intrate în anul 2011, valoarea reevaluată pentru unele dintre acestea, respectiv valori aferente „amortizare lunară” și „amortizare cumulată”. Situația anexată de societate nu prezintă date complete (ex. data achiziției/punerii în funcțiune pentru mijloacele fixe existente în sold la 01.01.2011, durata de funcționare, amortizarea lunară corelată cu amortizarea cumulată înregistrată în contabilitate).

De asemenea, în situația „Amortizare mijloace fixe data de 2011” este înscrisă „amortizare cumulată” în sumă totală de X202,58 lei, în condițiile în care, potrivit balanței de verificare la 31.12.2011 contul 281 „Amortizări imob” are rulaj creditor în sumă de X191 lei (X203 lei/total sume creditoare-X204 lei/sold inițial creditor).

Din totalul de X202,58 lei prezentat de societate ca și amortizare aferentă anului 2011,

valoarea de X205,52 lei reprezintă de fapt înregistrări efectuate în contabilitate pentru evidențierea în conturi distincte (ct. 2133.1 CP.TR. IVEC și ct. 2133.5 Sem Krone) a două mijloace de transport, în valoare de X205,53 lei, achiziționate în luna august 2011 de la SC Comatex SA în baza facturii nr. 140155/25.08.2011 (autoutilitara Iveco cap tractor-serie șasiu WJMM1VUH404330120/ valoare X206,53 lei și semiremorca Krone- serie șasiu WKESD000000350999/ valoare X207 lei), a căror valoare a fost înregistrată cumulativ la data achiziției în contul „213.08/cap tractor + remorca”. Corecțiile efectuate în contabilitate privind înregistrarea mijloacelor fixe nu influențează valoarea amortizării calculate de societate.

Organele de control menționează că din documentele prezentate de societate nu a fost posibilă identificarea datelor referitoare la mijloacele fixe existente în sold la data de 01.01.2011, potrivit balanțelor de verificare, cu o valoare totală de X208 lei, din care X209 lei/autoutilitară Volvo, X210 lei/semiremorca Smitz, X211 lei/semiremorca AV 38S20 și X212 lei/mijloace de transport.

Totodată, s-a constatat faptul că societatea înregistrează în luna februarie 2011 ieșirea din gestiune a mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”-serie șasiu WDB9340621K899614, înregistrat în contul 2131.6 cap tractor MB, cu o valoare de X213 lei, dar nu s-a prezentat o factură de vânzare aferentă. Acest mijloc de transport a fost achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011, fiind înmatriculat la data de 24.01.2011 pe SC X SRL cu nr. de înmatriculare X99X. Pentru ieșirea din gestiune s-a efectuat înregistrarea contabilă ct. 6583= ct. 2131.6 cu suma de X213 lei.

Pentru lămurirea situației de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a revenit la solicitarea referitoare la prezentarea documentelor din care să rezulte *„modul de determinare a valorilor înregistrate ca și cheltuieli cu amortizarea, mijloacele fixe pentru care s-au înregistrat aceste valori, valoarea de intrare a mijloacelor fixe, data punerii în funcțiune a acestora, durata normală de utilizare, metoda de amortizare folosită”* cu privire la mijloacele fixe existente în sold la data de 01.01.2011.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al societății să prezinte documentul care a stat la baza înregistrării ieșirii din gestiune în luna februarie 2011 a mijlocului de transport: „cap tractor MB Actros 1844”- serie șasiu WDB9340621K899614, precum și pentru ieșirea din gestiune în luna noiembrie 2015 a mijlocului fix înregistrat la 01.01.2011 în contul 2133.2 autoutilitară Volvo (sold inițial X209 lei).

Răspunsul formulat de reprezentantul legal al SC X SRL nu clarifică situația mijloacelor de transport existente în sold la 01.01.2011, pentru care se menționează că au fost „achiziționate în anul 2007, respectiv în anul 2010” și „au fost puse în funcțiune în anul 2007”.

Organele de control precizează că potrivit pag. 1 din balanța de verificare la 31.01.2011 atașată la răspunsul formulat, pentru mijloacele fixe înregistrate în sold la 01.01.2011 s-au înscris manual următoarele numere de înmatriculare:

- X01X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.2 „autout”/titlu cont „autoutilitară Volvo” - cu sold inițial X209 lei;
- X55X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.3 titlu cont „Semiremorcă Schmitz” - cu sold inițial X210 lei;
- X97X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.4 „Semirem”/titlu cont „Semiremorcă AV38S20”- cu sold inițial X211 lei;
- X44X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.7 titlu cont „Mijloace de transport” - cu sold inițial X212,40 lei.

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, numerele de înmatriculare indicate de societate corespund următoarelor mijloace de transport:

- semiremorcă Viberti, serie șasiu ZCV38S20XPV002204, înmatriculată la SC X SRL în data de 04.12.2007 sub nr. X01X (în balanța de verificare: autoutilitară Volvo);
- semiremorcă Schmitz, serie șasiu WSMS6080000465677, înmatriculată la SC X SRL în data de 03.04.2007 sub nr. X55X;
- semiremorcă Krone, serie șasiu WKESDP27011493764, înmatriculată la SC X SRL în data de 24.02.2011 sub nr. X97X;
- autoutilitară Volvo FH42TB FH12, serie șasiu YV2A4DAA2YB252247, înmatriculată la

SC X SRL în data de 03.04.2007 sub nr. X44X (în balanța de verificare: „Mijloace de transport”).

În cazul mijlocului de transport înregistrat în contul 2133.4 "Semirem"/titlu cont „Semiremorcă AV38S20” numărul de înmatriculare indicat, respectiv X97X, nu este corect, deoarece mijlocul de transport cu acest număr semiremorcă Krone (serie șasiu WKESDP27011493764) a fost achiziționat în cursul anului 2011 de la SC M Trans SRL, în baza facturii nr. 2011006/10.02.2011 (valoare X214 lei), fiind înregistrat în contul 2131.10 „semiremorcă”.

În luna octombrie 2011 s-a înregistrat descărcarea din gestiune a acestui mijloc fix, contul 213.10 "semiremorcă" având sold 0 la 31.10.2011. În aceasta lună SC X SRL a emis către SC T Group SRL factura nr. 1138/04.10.2011 în care este înscrisă „semiremorcă Krone - WKESDP27011493761”(valoare X EURO/X215 lei).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport „semiremorca Krone - WKESDP27011493761” a fost înmatriculat la SC X SRL cu nr. X98X, în perioada 27.01.2011-07.11.2011, având ca proprietar anterior SC L SRL, iar ca proprietar ulterior SC T Group SRL.

SC X SRL a prezentat factura nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, în care se regăsesc atât „semiremorca Krone -WKESDP27011493761 (X98X), cât și semiremorca Krone-WKESDP27011493764 (X97X).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport cu nr. X97X a fost înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017, fără ca în perioada verificată (2011-2016) să se identifice factură de vânzare pentru acesta.

Totodată, mijlocul de transport cu nr. X97X „Semiremorcă Krone SDP 27” este consemnat și în pagina 5- prezentată în copie, în care este înscris “Cap. 5 Concluzii finale. Reconcilierea valorilor, 5.1 „Reconcilierea rezultatelor”, semnată de expert tehnic judiciar- și evaluator bunuri mobile ing. Toma O, în care sunt consemnate niște valori în euro/lei pentru mijloacele fixe-transport auto. Pentru acest mijloc de transport este înscrisă o valoare de piață de X242 euro/echivalent X216 lei, valoare ce se regăsește în soldul contului 2133.4 "Semirem"/titlu cont „Semiremorca AV38S20” la 31.12.2011.

În baza înscrisurilor prezentate de SC X SRL pentru anul 2011, s-a concluzionat referitor la mijloacele de transport cu nr. X97X și nr. X98X faptul că societatea a efectuat înregistrări eronate, descărcând din gestiune semiremorca Krone-WKESDP27011493764 (X97X) fără document justificativ, respectiv înregistrând modificări ale valorii mijlocului fix „semiremorca Krone-WKESDP27011493761 (X98X), mijloc fix vândut în luna octombrie 2011.

Referitor la mijlocul de transport „cap tractor MB Actros 1844”-serie șasiu WDB9340621K899614, prin răspunsul formulat, societatea nu a justificat descărcarea din gestiune a acestuia în luna februarie 2011, precizând doar faptul că „nu a fost supusă evaluării, aceasta fiind înstrăinată în ianuarie 2012, nr. X99X.”

Din documentele de achiziție/vânzare mijloacele fixe prezentate de societate, s-au constatat următoarele:

- în luna decembrie 2010, în baza facturii nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, SC X SRL a achiziționat autotractorul marca Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB95X (care nu se regăsește în soldurile inițiale ale conturilor de mijloace de transport la 01.01.2011, așa cum au fost prezentate de societate, și nici în rulajele ulterioare); în luna februarie 2011 SC X SRL a vândut acest mijloc de transport către E SG din Bulgaria, în baza facturii nr. 752/10.02.2011 (valoare 5.000 euro/X217 lei), înregistrând în contul 7583 „Venituri din vânzarea activelor” suma de X217 lei, iar în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate” suma de X213 lei;

- valoarea de X213 lei, înregistrată ca și cheltuială, reprezintă de fapt valoarea mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”- serie șasiu WDB9340621K899614 (înregistrat în ct. 2131.6 „cap tractor”, achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011; SC X SRL a vândut acest mijloc de transport către AJhman Alhaykadoor Othman -Iordan în baza facturii nr. 1258/04.01.2012, fără a înregistra venituri aferente acestei tranzacții și nici cheltuieli aferente descărcării din gestiune.

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport marca Mercedes Benz Actros 1844 având serie șasiu WDB9340621K899614 a fost înmatriculat sub nr. X99X în perioada 24.01.2011-10.04.2012.

În ceea ce privește Raportul de reevaluare la care se face referire în răspunsul formulat de societate, echipa de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat acest raport ci doar copia unei pagini în care este înscris „Cap. 5 Concluzii finale. Reconcilierea valorilor”, 5.1 „Reconcilierea rezultatelor”, semnată de expert tehnic judiciar și evaluator bunuri mobile ing. Toma O, în care sunt consemnate valorile de piață în euro/lei pentru mijloacele fixe-transport auto, valori ce se regăsesc înregistrate în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2011 și se precizează:

„Valorile estimate sunt fără TVA.

(...)

Față de starea tehnică, dotările și caracteristicile tehnice, mijloacele evaluate se pot introduce în evidența contabilă începând cu 01.12.2011 cu valorile estimate, începând o amortizare de minim 4 ani.”

Organele de control sesizează că deși valorile consemnate în această pagină sunt prezentate ca reevaluare a mijloacelor de transport efectuată în anul 2011, ștampila aplicată de evaluator are valabilitate începând cu anul 2012.

Potrivit balanței de verificare la 30.11.2011, SC X SRL a efectuat înregistrări în contul unor operațiuni de reevaluare a mijloacelor de transport eliminând din valoarea contabilă brută a activelor în valoare totală de X218 lei (prezentate în Anexa nr. 2), amortizarea cumulată la data reevaluării (ct. 281 „Amortizări imob”=ct. 213/analitice cu suma de X219 lei), rezultând o valoare contabilă netă în sumă de X220 lei, față de care s-a înregistrat o creștere în sumă de X221 lei (ct. 213/analitice= ct. 105 „Rezerve din reevaluare”).

Deoarece Raportul de evaluare la care societatea face referire nu întrunește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea în perioada ulterioară datei de 30.11.2011, pe care societatea le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit, pentru toate determinările amortizării în perioada verificată, organul de control a luat în considerare numai valorile mijloacelor fixe pentru care s-au prezentat înscrisuri care pot fi recunoscute ca și documente justificative conform prevederilor legale.

Echipa de control mai precizează că pe parcursul perioadei verificate (2011-2016) SC X SRL a efectuat înregistrări aferente reevaluării mijloacelor de transport în corespondență cu creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, fără a efectua înregistrări în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, potrivit Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene-„Evaluarea la data bilanțului”-pct. 8.2.5.1. „Reevaluarea imobilizărilor corporale”, pct.124,

Inspectorii fiscali sesizează că în fișele mijloacelor fixe existente în sold la data de 01.01.2011, respectiv achiziționate în anul 2011 sunt înscrise date care nu se corelează cu datele înscrise în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” înaintată de societate cu adresa nr. 41/03.10.2019, ca răspuns la Notificarea nr. 40/01.10.2019, date de punere în funcțiune care nu se corelează cu data înmatriculării acestora la SC X SRL, respectiv perioade de amortizare care nu se corelează cu perioada în care acestea sunt înregistrate în evidența contabilă a societății.

Se exemplifică astfel:

- în fișa mijlocului fix „Semiremorcă Viberti”- număr de înmatriculare X01X, cu o „valoare de inventar” de X209 lei, la data de 01.01.2011 este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X222 lei (X223 lei/ianuarie-noiembrie și X224 lei/decembrie 2011), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnată la rd. 1 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”;

- în fișa mijlocului fix Semiremorcă Schimtz” număr de înmatriculare X55X, cu o „valoare de inventar” de X210 lei la data de 01.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X226 lei (X227 lei/ianuarie-noiembrie și X228 lei/decembrie 2011),

față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnată la rd. 2 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”. În fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna martie 2009, iar potrivit datelor gestionate electronic de ANAF acest mijloc de transport a fost înmatriculat la SC X SRL în data de 03.04.2007;

- în fișă mijlocului fix Autotractor Volvo- număr de înmatriculare X44X, cu o „valoare de inventar” de X212,40 lei la data de 01.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X229 lei (X230 lei/ianuarie-noiembrie și X231 lei/ decembrie 2011), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnata la rd. 3 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”; în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna mai 2008, iar potrivit datelor gestionate electronic de ANAF acest mijloc de transport a fost înmatriculat la SC X SRL în data de 03.04.2007;

- în fișă mijlocului fix Autoutilitară Mercedes Benz Actros- număr de înmatriculare X99X, cu o „valoare de inventar” de X213 lei, achiziționat în baza facturii nr. 3510/ 18.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X213 lei (februarie-decembrie 2011), acest mijloc fix neregăsindu-se în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”; în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna ianuarie 2011, iar ca dată a amortizării complete este înscrisă luna decembrie 2011; în contabilitate acest mijloc fix este scos din gestiune în luna februarie 2011;

- în fișă mijlocului fix Semiremorcă Krone (fără precizarea numărului de înmatriculare), cu o „valoare de inventar” de X214 lei achiziționat în baza facturii nr. 3510/18.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X232 lei (martie-decembrie 2011), pentru acest mijloc fix nefiind consemnată amortizare în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” (rd.7); în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna februarie 2011, iar ca dată a amortizării complete este înscrisă luna februarie 2015; în contabilitate acest mijloc fix este scos din gestiune în luna octombrie 2011;

- în fișă mijlocului fix Autoutilitară Iveco- număr de înmatriculare X14X, cu o „valoare de inventar” de X206,53 lei, achiziționat în baza facturii nr. 140155/25.08.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X233 lei (8X40 lei/septembrie-noiembrie 2011; X234 lei/decembrie), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X235 lei consemnată la rd. 13 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”.

Întrucât societatea nu a prezentat documentele justificative prin care să clarifice valorile înregistrate în conturile mijloacelor de transport la data de 01.01.2011, a valorilor de înregistrare a diferențelor din reevaluare, precum și valorile din amortizare, organul de control a procedat la analiza datelor din baza de date gestionată electronic de ANAF care prezintă informații privind valorile declarate de SC X SRL referitoare la mijloacele de transport, anterior datei de 01.01.2011. Din analiza acestora s-a constatat că nu sunt admisibile, nu pot fi acceptate în planul concret de lucru, valoarea amortizării înregistrate în contul amortizărilor în cursul anului și nici în contul amortizărilor aferente imobilizărilor scoase din gestiune, din următoarele considerente:

1) amortizarea în cursul anului 2010, în valoare de X236 lei, raportată la rd.18 amortizări "Instalații tehnice și mașini"/rd.21 "Amortizări-total", nu poate fi atribuită valorii nete rămasă de amortizat la începutul anului, respectiv valorii nete de X237 lei (X238 lei valoare brută înscrisă la rd. 7 „Instalații tehnice și mașini” rd. 12 „Active imobilizate-total”- col. 1" -X239 lei sold inițial amortizare înscrisă la rd.18 „Instalații tehnice și mașini”-rd. 21 „Amortizări-total” - col. 1)

2) amortizarea în cursul anului 2010, în valoare de X240 lei, raportată la rd.18 „Instalații tehnice și mașini”/rd.21 “Amortizări-total” col.3 „amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență”, nu poate fi recunoscută întrucât, pe de o parte, valoarea netă a imobilizărilor rămase în sold la 01.01.2010 a fost de X241 lei, iar valoarea inițială a amortizărilor (rd.18 „Instalații tehnice și mașini”/rd.21 “Amortizări-total” - col. 1 „sold inițial”) a fost de X239 lei, iar o eventuală creștere a valorilor de amortizare, pusă pe seama reevaluărilor, nu ar fi fost posibilă decât în anul următor.

Drept urmare, valorile mijloacelor fixe înscrise în sold la 01.01.2011 nu pot fi recunoscute la calculul amortizării în perioada verificată, deoarece nu sunt susținute de determinări

corespunzătoare cu prevederile contabile și fiscale. Se mai reține că nu au fost prezentate înscrisuri care să ateste determinarea corespunzătoare a anuităților din amortizare și nici înscrisuri care să arate că toate creșterile de valoare sunt urmare unor operațiuni de reevaluare întocmite conform normelor speciale.

Nu a fost prezentat raportul de reevaluare care ar fi determinat toate creșterile de valoare înregistrate în contul 105- „Diferențe din reevaluare”.

Din fișa mijlocului fix aferent mijloacelor fixe dobândite în 2011, autoutilitară Iveco X14X, semiremorcă Krone X15X, și semiremorcă Krone X15X astfel cum acestea au fost prezentate echipei de inspecție fiscală (conform cu originalul), în data de 21.10.2019, rezultă valori atribuite în contul creșterilor cu explicația „reevaluare” fără însă să fie prezentat un raport de evaluare în intergalitatea sa astfel încât acesta să poată fi luat în considerare. A fost prezentat un înscis, în copie, aparținând unui final de raport care nu poate fi atribuit datelor analizate și nici integral contextului analizat.

Valorile înscrise în fișa mijlocului fix reprezentând amortizări ale perioadelor, nu pot fi corelate cu amortizările înregistrate în contabilitate în perioada verificată, anterior lunii iulie 2015.

De asemenea, potrivit datelor analizate, valorile noi atribuite unor mijloace de transport care, după datele istorice (anul primei înmatriculări), după reglementările referitoare la duratele de funcționare, au perioade de folosință expirate, nu sunt justificate.

Este vorba despre mijloacele de transport preluate în sold la 01.01.2011, pentru care s-au înscris manual următoarele numere de înmatriculare:

- X01X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.2 titlu cont „autoutilitară Volvo”- cu sold inițial X209 lei;

- X55X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.3 titlu cont „Semiremorcă Schmitz” - cu sold inițial X210 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în perioada 03.04.2007-20.09.2017);

- X97X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.4 titlu cont „Semiremorcă AV38S20” - cu sold inițial X211 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017);

- X44X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.7 titlu cont „Mijloace de transport” - cu sold inițial X212,40 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în 03.04.2007).

Societatea nu a făcut dovada efectuării și înregistrării reevaluării imobilizărilor corporale în conformitate cu regulile de reevaluare stabilite prin normele contabile aplicabile.

Valorile noi atribuite mijloacelor fixe (autovehicule) nu sunt susținute de înscrisuri care să ateste corectitudinea calculelor de valoare, dar au influențat direct rezultatul prezentat în actele contabile, la finalul fiecărui an.

Având în vedere cele de mai sus, pentru determinarea amortizării care poate fi recunoscută ca și cheltuială deductibilă în perioada verificată, organul de control a luat în considerare numai valorile mijloacelor fixe pentru care s-au prezentat înscrisuri care pot fi recunoscute ca și documente justificative conform prevederilor legale, respectiv valorile înscrise în documentele de achiziție. Organele de control precizează că nu s-au luat în calcul la calculul amortizării valorile mijloacelor fixe existente în sold la 01.01.2011, respectiv modificările de valoare înregistrate în contabilitate ca fiind aferente reevaluării la data de 30.11.2011.

La stabilirea amortizării, pentru toate mijloacele de transport organul de control a luat în calcul o durată de funcționare de 5 ani.

Având în vedere faptul că pentru unele mijloace de transport societatea a înregistrat eronat descărcarea din gestiune, pentru calculul perioadei de amortizare, organul de control s-a raportat la datele înscrise în facturile emise pentru vânzarea acestora, respectiv:

- 1) Pentru mijlocul de transport înmatriculat sub numărul X97X (semiremorcă Krone-serie sasiu WKESDP27011493764), achiziționat de la SC M Trans SRL, în baza facturii nr. 2011006/10.02.2011 (valoare X214 lei), înregistrat în contul 2131.10 „semiremorcă”, societatea a înregistrat descărcarea din gestiune, în baza facturii nr. 1138/04.10.2011 emisă pentru

clientul SC T Group SRL, în care este înscrisă „semiremorcă Krone– WKESDP27011493761” corespunzător numărui de înmatriculare X98X (înmatriculată la SC X SRL în perioada 27.01.2011-07.11.2011).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport cu nr. X97X a fost înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017, fără ca în perioada verificată (2011-2016) să se identifice factura de vânzare pentru acesta.

Organul de control a calculat amortizare aferentă acestui mijloc de transport începând cu luna martie 2011.

Pentru ieșirea din gestiune a acestui mijloc fix societatea a înregistrat suma de X242 lei în contul 281- „Amortizări privind imobilizările corporale” și X40 lei în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, acestea fiind aferente mijlocului fix înregistrat în contul 2133.4 titlu cont „semiremorcă AV38S20”, mijloc fix existent în sold la 01.01.2011 și pentru care nu pot fi recunoscute ca și deductibile cheltuielile înregistrate.

2) Pentru mijlocul de transport „cap tractor MB Actros 1844”, înmatriculat sub numărul X97X- serie șasiu WDB9340621K899614 (înregistrat în ct. 2131.6 „cap tractor”, achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011 în valoare de X213 lei), societatea a înregistrat descărcarea din gestiune în baza facturii nr. 752/10.02.2011 emisă pentru clientul E SG din Bulgaria, în care este înscris Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB95X (care nu se regăsește în soldurile inițiale ale conturilor de mijloace de transport la 01.01.2011, așa cum au fost prezentate de societate și nici în rulajele ulterioare).

În luna februarie 2011 societatea a înregistrat în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, cheltuieli în sumă de X213 lei acestea fiind aferente mijlocului de transport Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB9540621K54432, care nu este evidențiat în contabilitate. Ca urmare, suma de X213 lei nu poate fi recunoscută ca și cheltuială deductibilă.

Organul de control a calculat amortizare aferentă acestui mijloc de transport cu numărul X97X-serie șasiu WDB9340621K899614 începând cu luna ianuarie 2011 și până în luna decembrie 2011, în valoare de X243 lei.

Deoarece acest mijloc de transport a fost vândut în luna ianuarie 2012 către Ahman Alhaykadoor Othman -Iordan în baza facturii nr. 1258/04.01.2012, descărcarea din gestiune s-a operat în anul 2012, pentru valoarea de X213 lei, care corespunde amortizării calculate de organul de control în anul 2011 (X243 lei), respectiv cheltuielilor cu activele cedate în sumă de X244 lei (X245 lei-X243 lei).

Situația amortizării mijloacelor fixe stabilită de organul de control pentru anul 2011 este prezentată în Anexa nr. 2.

Față de cheltuielile înregistrate de societate cu amortizarea în **anul 2011**, în valoare totală de X191 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea în suma de X246 lei, rezultând o diferență în sumă de **X247 lei** cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit.

De asemenea, după cum s-a prezentat mai sus, a fost încadrată la nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit în anul 2011, valoarea de X248 lei înregistrată în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”.

Pentru **anul 2012**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate, în valoare totală de X192 lei, organul de control a stabilit cheltuieli deductibile cu amortizarea în suma de X249 lei, rezultând o diferență în sumă de **X250 lei** cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit. Totodată, urmare a inspecției s-au majorat cheltuielile înregistrate de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, cu suma de X244 lei, aferentă mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”, înmatriculat sub numărul X97X- serie șasiu WDB9340621K899614, pentru care societatea a înregistrat eronat descărcarea din gestiune în luna februarie 2011 și pentru care organul de control nu a dat drept de deducere în anul 2011.

Pentru **anul 2013**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate în valoare totală de X193 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibilă în sumă de X251 lei, rezultând o diferență în sumă de **X252 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului

impozabil/ impozitului pe profit.

Pentru **anul 2014**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate, în valoare totală de X194 lei, organul de control a stabilit cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă de X253 lei, rezultând o diferență în sumă de **X254 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/ impozitului pe profit.

Pentru **anul 2015**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate în perioada ianuarie- iunie 2015, în valoare totală de X195 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibilă în sumă de X255 lei, rezultând o diferență în sumă de **X256 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/ impozitului pe profit.

Totodată, pentru cele două mijloace fixe care au ieșit din gestiune în perioada ianuarie- iunie 2015, față de valoarea înregistrată în contul ct. 6583-„Cheltuieli privind activele cedate” în sumă de X257 lei, organul de control a determinat cheltuieli deductibile în sumă de X258 lei, fiind majorată valoarea cheltuielilor deductibile cu suma de X259 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 7 pct. 33, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. i), alin. (4) lit. f), art. 22 alin. (5¹), art. 24 alin. (11) lit. a) și lit. h), art. 24 alin. (15) , (15¹), (15²) și (19) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice date în aplicare aprobate prin HG 44/2004, urmare a controlului au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **830.663 lei** (X247+X248 lei în anul 2011, X261-X244 lei în 2012, X252 lei în 2013, X254 lei în 2014, X256-X259 lei în 2015).

15) Aferent perioadei verificate, în urma analizării datelor referitoare la achizițiile/consumurile de carburanți reținute din documentele și înscrisurile prezentate de societate în timpul controlului [documente de achiziție (facturi și bonuri fiscale) înregistrate în jurnalele de cumpărări, foi de parcurs] organele de control au constatat neconcordanțe semnificative privind consumul de carburant rezultat din foile de parcurs întocmite de societate, în raport cu achizițiile de carburant înregistrate pe costurile societății și considerate deductibile fiscal la determinarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește foile de parcurs/deconturile întocmite pentru cursele de transport, pentru anul 2011 societatea a prezentat înscrisurile antemenționate doar pentru perioada mai-decembrie 2011, din analiza cărora echipa de inspecție fiscală reține că nu în toate cazurile acestea sunt completate integral, existând situații în care foile de parcurs nu furnizează informații referitoare la alimentările cu carburant auto (motorină) sau km parcurși.

În urma centralizării datelor culese din documentele primare (facturi de achiziție/ bonuri fiscale/foi de parcurs) referitoare la achizițiile/consumurile de carburant auto au fost întocmite următoarele anexe la raportul de inspecție fiscală, astfel:

- anexa nr 3: Situație centralizatoare achiziții de carburant auto, în care au fost grupate toate achizițiile de carburant auto, identificate în jurnalele de cumpărări, reținându-se date și informații referitoare la furnizorii de carburant auto, valorile înregistrate în jurnalele de cumpărări, cantitățile de carburant achiziționate și înregistrate pe cheltuieli (potrivit balanțelor de verificare lunare prezentate în timpul controlului, societatea înregistrează direct pe costuri achizițiile de carburant auto, nu utilizează conturi specifice de gestiune a stocurilor);

- anexa nr 4: Situație centralizatoare consum de carburant auto/km parcurși rezultate din foile de parcurs întocmite de societate, reținându-se date și informații referitoare la mijloace de transport și șoferi, rutele de transport și durata curselor, consumurile de carburant auto și km înscrși în foile de parcurs.

În urma analizării coroborate a datelor astfel centralizate, echipa de inspecție fiscală a reținut neconcordanțe semnificative între achizițiile de carburant auto înregistrate pe costurile societății și consumurile de carburant auto rezultat din foile de parcurs, respectiv faptul că nu toate achizițiile de carburant auto (identificate în jurnalele de cumpărări și aferent cărora societatea a înregistrat costuri în evidența contabilă) se justifică a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile prin prisma consumurilor de carburant auto regăsite în foile de parcurs întocmite de societate.

Astfel, spre exemplu, din datele culese din foile de parcurs, aferente perioadei mai-decembrie 2011, organele de control au constatat că societatea a efectuat în perioada mai-decembrie 2011 un număr de 292.289 km pentru care s-a aprovizionat/consumat o cantitate de 74.825 litri carburant, rezultând un consum mediu de carburant de 25,60 litri/100 km ($74.825 \text{ litri} / 292.289 \text{ km} \times 100 = 25,60 \text{ litri/100 km}$).

Însă, din documentele de achiziție carburant înregistrate în jurnalele de cumpărări, a rezultat că societatea a achiziționat și a înregistrat pe costuri (societatea nu înregistrează stoc de carburant) o cantitate de 116.928 litri carburant, astfel că, având vedere numărul de kilometri rezultat din foile de parcurs, consumul mediu de carburant a fost de 40,00 litri/100 km ($116.928 \text{ litri} / 292.289 \text{ km} \times 100 = 40,00 \text{ litri/100 km}$).

Totodată, în urma analizei comparative a documentelor de achiziție identificate în jurnalele de cumpărări, în raport cu informațiile rezultate din foile de parcurs întocmite de societate, s-a reținut că nu toate achizițiile de carburant auto, având la bază bonuri fiscale/facturi de achiziție, se regăsesc în foile de parcurs (și nici în deconturile întocmite de șoferi pentru cursele de transport efectuate), sens în care se exemplifică:

- în luna mai 2011: documentele de achiziție nr 9319601/01.05.2011, nr 95886/05.05.2011, 95897/07.05.2011, 99773/14.05.2011, 100809/23.05.2011; 100838/27.05.2011;

- în luna iunie 2011: documentele de achiziție nr. 108655/09.06.2011, 108676/14.06.2011, 99238/16.06.2011, 108704/20.06.2011, 108735/24.06.2011, 108746/27.06.2011, 112612/30.06.2011.

Cu privire la aceste constatări, SC X SRL precizează că în condițiile în care la nivelul anului 2011 societatea își desfășura activitatea cu autoturisme second-hand, fabricate în anul 2000, 2001, 2002 și unul din 2007, având toate peste 1 milion km și parcurgând trasee doar pe drumurile naționale din România până în Slovenia, este imposibil a se susține că acestea ar fi putut avea un consum de 25/30 litri la 100 de km.

Totodată, societatea susține că în foile de parcurs prezentate, unde se menționează ca și punct de plecare/început al cursei, punctele de frontieră (Nădlac, Borș, Varsand), în totalul kilometrilor parcurși într-o cursă, nu se regăsesc un număr de 500/700 km în medie pe anumite curse, aspect care duce la creșterea consumului de motorină, acesta fiind consumul real. Aceste mențiuni cu privire la punctele de plecare, susține societatea, erau efectuate întrucât poliția din Ungaria, la momentul anilor 2011-2016, nu permitea tranzitarea Ungariei, dacă nu se efectua pauza la intrarea în Ungaria, aplicând amenzi șoferilor.

Societatea motivează diferențele într-o abordare generală, fără să furnizeze justificări punctuale, pe curse, respectiv foi de parcurs întocmite, fără a prezenta analize susținute de documente justificative, potrivit cărora diferențele sesizate de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește consumul de carburant auto pentru care societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal, în raport cu consumurile rezultate din foile de parcurs, să poată fi justificate.

În raport de documentele prezentate de societate în timpul controlului, de explicațiile furnizate la solicitările adresate reprezentantului legal al societății, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- aferent anului fiscal 2011, SC X SRL se aprovizionează cu carburant auto, potrivit documentelor de achiziție înregistrate în jurnalele de cumpărări, în principal de la societățile comerciale Mol Romania Petroleum SRL (CUIRO7745470), respectiv Shell Hungary Zrt (HUI0891810), de regulă pe bază de facturi, însoțite de situații anexe cu alimentările de carburant auto, pe fiecare mijloc de transport, cu centralizarea datelor la intervale de timp.

Din analiza anexelor aferente facturilor de achiziție emise de cei doi furnizori, care prezintă date detaliate referitoare la alimentările cu carburant auto (data alimentării cu carburant, locația alimentării, cantitatea de carburant alimentată), pe fiecare mijloc de transport în parte, echipa de inspecție fiscală reține că achizițiile se confirmă prin prisma informațiilor regăsite în foile de parcurs prezentate de societate în timpul controlului, referitoare la consumurile de carburant auto.

De asemenea, din analiza foilor de parcurs prezentate de societate în timpul controlului,

în ceea ce privește alimentările cu carburant auto, echipa de inspecție fiscală reține ca frecvența de alimentare este reprezentată de alimentări care variază între 100 litri/alimentare și 350 litri/alimentare.

- suplimentar față de achizițiile de carburant auto pe baza de facturi însoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de carburant, în jurnalele de cumpărări prezentate de societate în timpul controlului, au fost identificate achiziții de carburant auto pe bază de bonuri fiscale/ facturi fără anexe cu detalierea alimentărilor de carburant (care în general nu au mențiuni referitoare la numărul de înmatriculare al autovehiculelor), având înscris ca emitent în principal societatea Mol Romania Petroleum (CUIRO7745470), achiziții care nu se justifică prin prisma consumurilor de carburant rezultate din foile de parcurs întocmite pentru cursele de transport, precum și prin prisma condițiilor de formă potrivit prevederilor legale. În acestea se consemnează achiziții atipice de carburant auto, de regulă în cantități cuprinse între 600 litri și 850 litri, pentru care foile de parcurs prezentate de societate în timpul controlului nu confirmă alimentările, respectiv consumurile de carburant auto.

Astfel se constată că societatea nu a prezentat analize documentate privind consumul diferit de carburant auto, funcție de încărcătura transportată, nu a prezentat analize funcție de numărul de încărcări/descărcări pe cursă, nu a prezentat analize funcție de perioada calendaristică de efectuare a curselor de transport. În fapt, societatea nu a prezentat niciun fel de analize documentate, probate cu înscrisuri, rezumându-se doar la a invoca motivele antemenționate, de o manieră generală, fără niciun fel de preocupare de a susține specificitatea unor situații referitoare la creșterea consumului de carburant în anumite situații.

Deși foile de parcurs prezentate în timpul controlului în copie conformă cu originalul, au rubrică ce prevede în mod expres informații referitoare la exploatarea mijloacelor de transport în circulație/timp de staționare cu precizarea km parcurși cu sau fără încărcătură, în marea lor majoritate aceste informații nu sunt completate în foile de parcurs, astfel încât să poată fi confirmate motivele invocate de societate cu trimitere la justificarea consumului de carburant prin timpii petrecuți în punctele de trecere a frontierei, prin încărcătura aferentă curselor de transport efectuate.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil cheltuieli în sumă de **X262 lei** (X263 lei în anul 2011+ X264 lei în 2012+ X265 lei în 2013+ X266 lei în 2014) reprezentând achiziții de carburant auto, înregistrate pe costurile societății pe bază de bonuri fiscale/facturi de achiziție neînsoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de combustibil pe autovehicule și pentru care, potrivit analizelor prezentate anterior, societatea nu a făcut dovada angajării cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că aferent perioadei decembrie 2011-decembrie 2014, SC X SRL nu a făcut dovada faptului că achizițiile de carburant auto (pe bază de bonuri fiscale/facturi de achiziție neînsoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de carburant pe autovehicule, care de regulă nu au înscris mențiuni privind numărul de înmatriculare al autovehiculelor) au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, drept urmare societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de **X267 lei** (X268 lei TVA pentru luna decembrie 2011, X269 lei TVA pentru anul 2012, X270 lei TVA pentru anul 2013, X271 lei TVA pentru anul 2014).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de control au concluzionat că nu au fost respectate prevederile ar. 134 alin. (1), alin. (2), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile normelor date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004.

16) În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe privind modul de declarare de către societatea verificată a TVA deductibilă, în sensul că există diferențe între TVA deductibilă raportată prin deconturile de TVA și TVA deductibilă înregistrată

în jurnalele de cumpărări, rezultând că în perioada decembrie 2011- decembrie 2016 societatea a raportat prin deconturile de taxă TVA deductibilă în plus față de TVA deductibilă înregistrată în jurnalele de cumpărări în sumă totală de **X275 lei**, după cum urmează:

- X276 lei reprezintă TVA deductibilă raportată în plus față de suma înscrisă în jurnalul de cumpărări întocmit de societate pentru luna decembrie 2011;
- X277 lei reprezintă TVA deductibilă raportată în plus față de suma înscrisă în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru anul 2012;
- X278 lei reprezintă TVA deductibilă raportată în plus față de suma înscrisă în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru anul 2013;
- X279 lei reprezintă TVA deductibilă care nu a fost raportată în deconturile de taxă dar care este înscrisă în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru 2014;
- X280 lei reprezintă TVA care nu a fost raportată în deconturile de taxă dar care este înscrisă în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru perioada ianuarie 2015- iunie 2015.

Prin deducerea de TVA pentru care nu au fost prezentate documentele legale (facturi) pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea a încălcat prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

17) Conform constatărilor organelor de control, în perioada supusă verificării societatea nu a declarat TVA colectată în sumă totală de **X281 lei**, încălcând prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), coroborat cu prevederile art. 140 alin. (1) și art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

18) Organele de control au constatat că în anul 2012 societatea a emis factura seria BVLDW nr. 1258/04.01.2012 în valoare de X40 euro (echivalent a X282 lei) în regim de scutire de TVA, în care la datele de identificare ale cumpărătorului sunt înscrise următoarele „Cumpărător: Ahma Alhajk Othman; CIF 002807297; Sediul Free Zone; Alzarka Iordan”, iar obiectul tranzacției îl constituie „autotractor MERCEDES WDB934062K899614”, dar nu a prezentat documente care să justifice că bunul a fost livrat în afara României.

Drept urmare, deoarece nu există document de transport care să probeze că bunurile au părăsit teritoriul României, în conformitate cu prevederile art. 132 alin. (1) lit. c) locul livrării este în România și devin incidente prevederile art. 126 alin. (1) și ale art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea fiind imposibilă în România.

În urma inspecției a fost colectată TVA suplimentară în sumă de **X283 lei** (X282 lei x 24%).

19) Echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă verificării societatea nu a înregistrat în jurnalele de vânzări următoarele facturi:

- în facturierul seria BVLDW de la nr. 0001601 la nr. 0001650 s-a identificat factura 0001650/19.10.2012 (doar exemplarele roșu și verde), emisă către SC AN SRL în valoare totală de X284 lei, din care baza impozabilă în valoare de X285 lei cu TVA aferentă în valoare de X286 lei cu mențiunea „anulat”. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2012, și nici ulterior;
- în facturierul de la nr. 0002701 la nr. 0002750 s-a identificat factura 0002735/12.02.2014, emisă către SC US SRL în valoare totală de X287 lei, din care baza impozabilă în valoare de X288 lei, cu TVA aferentă în valoare de X289 lei. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii februarie 2014, și nici ulterior;
- în facturierul de la nr. 0003151 la nr. 0003200 s-a identificat factura 0003153/02.09.2014, emisă către SC C Valentin ITS SRL, în valoare totală de X290 lei, din care baza impozabilă în valoare de X291 lei, cu TVA aferentă în valoare de X292 lei. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii septembrie 2014, și nici ulterior;
- în luna octombrie 2014, societatea a emis factura seria E nr. 00001/17.10.2014 către SC Cea Cablagi Electrici Asemblati SRL în valoare totală de X293 lei din care baza impozabilă în valoare de X294 lei, cu TVA aferentă în valoare de X295 lei. Factura nu se regăsește

înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2014, și nici ulterior.

Prin explicațiile date societatea susține că facturile apar ca fiind înregistrate și operate de vechiul contabil, chiar dacă din eroare nu apar înserate în Jurnalele de vânzări și că raportările efectuate la momentul respectiv s-au efectuat ținând cont de aceste facturi, dar nu probează cele susținute, iar pentru factura nr. 0001650/19.10.2012 societatea nu a prezentat exemplarul albastru precizând că acesta a fost depus la instanța de judecată în dosarul în care are calitate de debitoare Umersa Serviz SRL.

Urmare a inspecției, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), coroborat cu prevederile art. 140 alin. (1) și art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată suplimentar TVA în sumă totală de **X300 lei**.

20) Organele de control au constatat că societatea a întocmit facturi de prestări de servicii în regim de scutire de TVA pentru beneficiari din Comunitatea Europeană care nu au comunicat cod de valid de înregistrare în scopuri de TVA.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2), art. 126 alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 150, alin. (1) și ale art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA cu cota de 24% în sumă totală de **X296 lei** (X297 lei valoarea serviciilor facturate în regim de scutire x 24%).

Date fiind cele anterior prezentate, urmare a inspecției fiscale, pentru perioada verificată, organele de control au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de **X1 lei**, din care **X2 lei impozit pe profit și X3 lei TVA**.

Totodată, conform documentelor anexate la dosarul contestației, în baza prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 6657/12.11.2019, înregistrată la Parchetulului de pe lângă Tribunalul X sub nr. 325/21.11.2019, A.J.F.P. X a transmis organelor de cercetare penală rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, întocmită ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., pentru efectuarea de cercetări specifice, fiind sesizate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în sumă de **X272 lei și se compune din X273 lei impozit pe profit și X274 lei TVA**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X301 lei și la TVA în sumă de X302 lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au transmis organelor ce cercetare penală sesizare care vizează aspectele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/31.10.2019 contestate, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și

completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. X/2019.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat în perioada 11.05.2017-23.10.2019 (perioade de suspendare: 23.05.2017-22.11.2017 și 06.12.2017- 22.08.2019) o inspecție fiscală parțială la S.C. X S.R.L., având ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2011- 31.12.2016 și a TVA aferentă perioadei 01.12.2011- 31.12.2016.

Organele de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019, care a stat la baza deciziei contestate, că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Transporturi rutiere de mărfuri”, cod CAEN 4941, iar în perioada verificată a obținut venituri în principal din prestări servicii transport intracomunitar/intern de mărfuri și vânzări de bunuri (mijloace de transport).

Urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate la bugetul statului:

1) Echipa de inspecție fiscală a recalculat cheltuielile cu diurna acordată personalului SC X SRL care efectuează transport auto în afara țării, ținând cont de nivelul diurnei prevăzut pentru instituțiile publice în Anexa la HG nr. 518/1995 cu modificările și completările ulterioare, de 35 Euro/zi pentru țările din Uniunea Europeană și având în vedere și modificările aduse de prevederile altor acte normative, respectiv de art. 2 alin. (1) din Legea nr. 118/01.06.2010 (din octombrie 2010 nivelul diurnei este mai mic cu 25%, de 26,25 euro/zi), de prevederile pct. 2 din HG nr. 518/1995 (începând cu luna ianuarie 2011 nivelul diurnei se majorează cu 15% față de cuantumul aflat în plată în luna octombrie 2010), de prevederile art. 1 alin. (1) din OUG nr. 19/16.05.2012 privind aprobarea unor măsuri pentru recuperarea reducerilor salariale (începând cu 1 iunie 2012 diurna externă s-a majorat cu 8 % față de nivelul acordat pentru luna mai 2012) și de prevederile art. 1 alin. (2) din OUG nr. 19/2012 privind aprobarea unor măsuri pentru recuperarea reducerilor salariale (începând cu 1 decembrie 2012 diurna externă s-a majorat cu 7,4% față de nivelul acordat pentru luna noiembrie 2012).

Pentru a determina nivelul diurnei maxim deductibilă aferentă perioadei supuse verificării, echipa de inspecție fiscală a analizat fiecare decont de cheltuieli valutare (transport internațional) împreună cu foile de parcurs întocmite de fiecare șofer pentru fiecare cursă efectuată. În baza acestor documente echipa de inspecție fiscală a întocmit situația anexă în care este prezentată detaliat, în fiecare lună: perioada decontului, numărul autovehiculului, ruta, numele șoferului care a beneficiat de diurnă, localitatea-data-ora ieșirii din țară, respectiv localitatea-data-ora intrării în țară, valoarea diurnei primită în euro și echivalent în lei, numărul de zile pe parcurs extern, valoarea legală a diurnei în euro, cursul euro/lei, valoarea diurnei nelegale echivalent în lei.

Organele de control menționează că pentru justificarea cheltuielilor cu diurna înregistrate în contul 625- „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” pentru perioada ianuarie 2011-aprilie 2011, societatea nu a prezentat deconturi și foi de parcurs, fapt pentru care, pentru această perioadă rulajele acestui cont au fost încadrate la nedeductibile. Totodată, se precizează că în perioada ianuarie 2011- iunie 2015 societatea nu are întocmită evidența contabilă (registrele de jurnal, fișe de cont) din care să rezulte componența valorilor înregistrate în balanțele contabile ca și cheltuieli cu diurna.

În urma verificărilor efectuate asupra foilor de parcurs prezentate pentru perioada mai 2011- decembrie 2016, s-a constatat că în multe cazuri acestea nu au fost completate sau sunt incomplete, respectiv nu cuprind informațiile referitoare la data-ora de ieșire din țară, precum și data-ora de intrare în țară, informațiile fiind esențiale pentru stabilirea numărului de zile pe parcurs extern și concomitent pentru stabilirea nivelului diurnei.

Astfel, organul de control a recalculat nivelul diurnei pentru fiecare șofer și pentru fiecare rută în parte, luând în calcul doar zilele cuprinse în intervalul datei de intrare în țară și datei de ieșire din țară, corespunzător fracțiunilor de timp pentru care se acordă diurna la nivelul unei zile.

Urmare a inspecției fiscale, în baza prevederilor art. 21 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 25 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, au fost încadrate la nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu diurna în sumă totală de **X4 lei**, din care:

- X164 lei pentru anul 2011 (X165 lei reprezintă cheltuieli cu diurna înregistrate în perioada ianuarie 2011- aprilie 2011 fără documente, X166 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în perioada mai 2011- decembrie 2011, X167 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare în perioada mai 2011- decembrie 2011 și valoarea diurnei acordată în perioada mai 2011-decembrie 2011);
- X168 lei pentru anul 2012 (X169 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în anul 2012 și X170 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2012 și valoarea diurnei acordată în anul 2012);
- X171 lei în anul 2013 (X172 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și -X173 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2013 și valoarea diurnei acordată în anul 2013);
- X174 lei în anul 2014 (X175 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare în anul 2014 și X176 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2014 și valoarea diurnei acordate în anul 2014);
- X177 lei în anul 2015 (X178 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și -X179 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrate în balanțele de verificare aferente anului 2015 și valoarea diurnei acordate în anul 2015);
- X180 lei în anul 2016 (X181 lei reprezintă valoarea diurnei decontate peste nivelul legal prevăzut de legislația fiscală în vigoare și X182 lei reprezintă diferența dintre valoarea diurnei înregistrată în balanțele de verificare aferente anului 2016 și valoarea diurnei acordate în anul 2016).

2) Potrivit balanțelor de verificare prezentate în timpul controlului, în perioada verificată SC X SRL a înregistrat în contul 681-„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, valoarea totală de **X190 lei, din care X191 lei în 2011, X192 lei în 2012, X193 lei în 2013, X194 lei în 2014, X195 lei în luna martie 2015.**

De asemenea, potrivit balanței de verificare la 30.11.2011, contul 681- „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” prezintă total rulaje în sumă de X196 lei (reprezentând total valori înregistrate în lunile martie, iunie și septembrie 2011), iar balanța de verificare la 31.12.2011 prezintă total rulaje în sumă de X191 lei, din care rulaj curent/luna decembrie 2011 în sumă de X197 lei, rezultând o diferență de **X198 lei** între rulajul cumulat al contului 681 la nivelul anului 2011 (X191 lei), rulajul cumulat la nivelul lunii noiembrie 2011 (X196 lei) și rulajul lunii decembrie 2011 (X197 lei), sumă care nu se regăsește în rulajele lunare înscrise în balanțele de verificare prezentate.

Organele de control sesizează faptul că valorile înregistrate în balanțele de verificare în contul 681-„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” nu sunt însoțite de situații de calcul privind detalierea cheltuielilor cu amortizarea, pe elemente de active, astfel încât să fie posibilă verificarea modului de determinare a cheltuielilor cu amortizarea, raportat la prevederile legale aplicabile. De asemenea, se precizează că societatea a prezentat fișe ale mijloacelor fixe cu date incomplete, respectiv acestea nu furnizează toate informațiile reglementate prin prevederile Anexei nr. 1- *Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile* la Ordinul nr.

3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al societății prezentarea registrului imobilizărilor corporale la data de 31.12.2011, respectiv prezentarea oricăror alte documente din care să rezulte modul de determinare a valorilor înregistrate ca și cheltuieli cu amortizarea, mijloacele fixe pentru care s-au înregistrat aceste valori, valoarea de intrare a mijloacelor fixe, data punerii în funcțiune a acestora, durata normală de utilizare, metoda de amortizare folosită.

Referitor la modalitatea în care a fost efectuată amortizarea pe perioada indicată, societatea a precizat următoarele: *„considerăm că în bilanță sunt înregistrate amortizările conform planului de amortizare elaborat de contabilul angajat al societății.”*

În „Lista mijloace fixe la data de 31.12.2011” prezentată de societate sunt preluate denumirile și valorile mijloacelor fixe care prezintă sold la data de 31.12.2011, cu un total de X199 lei, din care suma de X200 lei în contul 213- „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”, aferentă a 9 mijloace de transport și X201 lei în contul 214- „Calc”, valoare aferentă unui calculator.

În situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” sunt înscrise denumirile și valoarea unitară a mijloacelor fixe, data achiziției pentru cele intrate în anul 2011, valoarea reevaluată pentru unele dintre acestea, respectiv valori aferente „amortizare lunară” și „amortizare cumulată”. Situația anexată de societate nu prezintă date complete (ex. data achiziției/punerii în funcțiune pentru mijloacele fixe existente în sold la 01.01.2011, durata de funcționare, amortizarea lunară corelată cu amortizarea cumulată înregistrată în contabilitate).

De asemenea, în situația „Amortizare mijloace fixe data de 2011” este înscrisă „amortizare cumulată” în sumă totală de X202,58 lei, în condițiile în care, potrivit bilanței de verificare la 31.12.2011 contul 281-„Amortizări imob.” are rulaj creditor în sumă de X191 lei (X203 lei/total sume creditoare-X204 lei/sold inițial creditor).

Din totalul de X202,58 lei prezentat de societate ca și amortizare aferentă anului 2011, valoarea de X205,52 lei reprezintă de fapt înregistrări efectuate în contabilitate pentru evidențierea în conturi distincte (ct. 2133.1 CP.TR. IVEC și ct. 2133.5 Sem Krone) a două mijloace de transport, în valoare de X205,53 lei, achiziționate în luna august 2011 de la SC Comatex SA în baza facturii nr. 140155/25.08.2011 (autoutilitara Iveco cap tractor-serie șasiu WJMM1VUH404330120/ valoare X206,53 lei și semiremorca Krone- serie șasiu WKESD000000350999/ valoare X207 lei), a căror valoare a fost înregistrată cumulativ la data achiziției în contul „213.08/cap tractor + remorca”. Corecțiile efectuate în contabilitate privind înregistrarea mijloacelor fixe nu influențează valoarea amortizării calculate de societate.

Organele de control menționează că din documentele prezentate de societate nu a fost posibilă identificarea datelor referitoare la mijloacele fixe existente în sold la data de 01.01.2011, potrivit bilanțelor de verificare, cu o valoare totală de X208 lei, din care X209 lei/autoutilitară Volvo, X210 lei/semiremorca Smitz, X211 lei/semiremorca AV 38S20 și X212 lei/mijloace de transport.

Totodată, s-a constatat faptul că societatea înregistrează în luna februarie 2011 ieșirea din gestiune a mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”-serie șasiu WDB9340621K899614, înregistrat în contul 2131.6 cap tractor MB, cu o valoare de X213 lei, dar nu s-a prezentat o factură de vânzare aferentă. Acest mijloc de transport a fost achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011, fiind înmatriculat la data de 24.01.2011 pe SC X SRL cu nr. de înmatriculare X99X. Pentru ieșirea din gestiune s-a efectuat înregistrarea contabilă ct. 6583= ct. 2131.6 cu suma de X213 lei.

Pentru lămurirea situației de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a revenit la solicitarea referitoare la prezentarea documentelor din care să rezulte *„modul de determinare a valorilor înregistrate ca și cheltuieli cu amortizarea, mijloacele fixe pentru care s-au înregistrat aceste valori, valoarea de intrare a mijloacelor fixe, data punerii în funcțiune a acestora, durata normală de utilizare, metoda de amortizare folosită”* cu privire la mijloacele fixe existente în sold la data de 01.01.2011.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a solicitat reprezentantului legal al societății să prezinte documentul care a stat la baza înregistrării ieșirii din gestiune în luna februarie 2011 a

mijlocul de transport: „cap tractor MB Actros 1844” - serie șasiu WDB9340621K899614, precum și pentru ieșirea din gestiune în luna noiembrie 2015 a mijlocului fix înregistrat la 01.01.2011 în contul 2133.2 autoutilitară Volvo (sold inițial X209 lei).

Răspunsul formulat de reprezentantul legal al SC X SRL nu clarifică situația mijloacelor de transport existente în sold la 01.01.2011, pentru care se menționează că au fost „achiziționate în anul 2007, respectiv în anul 2010” și „au fost puse în funcțiune în anul 2007”.

Organele de control precizează că potrivit pag. 1 din balanța de verificare la 31.01.2011 atașată la răspunsul formulat, pentru mijloacele fixe înregistrate în sold la 01.01.2011 s-au înscris manual următoarele numere de înmatriculare:

- X01X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.2 „autout”/titlu cont „autoutilitară Volvo” - cu sold inițial X209 lei;

- X55X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.3 titlu cont „Semiremorcă Schmitz” - cu sold inițial X210 lei;

- X97X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.4 „Semirem”/titlu cont „Semiremorcă AV38S20” - cu sold inițial X211 lei;

- X44X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.7 titlu cont „Mijloace de transport” - cu sold inițial X212,40 lei.

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, numerele de înmatriculare indicate de societate corespund următoarelor mijloace de transport:

- semiremorcă Viberti, serie șasiu ZCV38S20XPV002204, înmatriculată la SC X SRL în data de 04.12.2007 sub nr. X01X (în balanța de verificare: autoutilitară Volvo);

- semiremorcă Schmitz, serie șasiu WSMS6080000465677, înmatriculată la SC X SRL în data de 03.04.2007 sub nr. X55X;

- semiremorcă Krone, serie șasiu WKESDP27011493764, înmatriculată la SC X SRL în data de 24.02.2011 sub nr. X97X;

- autoutilitară Volvo FH42TB FH12, serie șasiu YV2A4DAA2YB252247, înmatriculată la SC X SRL în data de 03.04.2007 sub nr. X44X (în balanța de verificare: „Mijloace de transport”).

În cazul mijlocului de transport înregistrat în contul 2133.4 „Semirem”/titlu cont „Semiremorcă AV38S20” numărul de înmatriculare indicat, respectiv X97X, nu este corect, deoarece mijlocul de transport cu acest număr semiremorcă Krone (serie șasiu WKESDP27011493764) a fost achiziționat în cursul anului 2011 de la SC M Trans SRL, în baza facturii nr. 2011006/10.02.2011 (valoare X214 lei), fiind înregistrat în contul 2131.10 „semiremorcă”. În luna octombrie 2011 s-a înregistrat descărcarea din gestiune a acestui mijloc fix, contul 213.10 „semiremorcă” având sold 0 la 31.10.2011. În aceasta lună SC X SRL a emis către SC T Group SRL factura nr. 1138/04.10.2011 în care este înscrisă „semiremorcă Krone - WKESDP27011493761”(valoare X EURO/X215 lei).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport „semiremorca Krone - WKESDP27011493761” a fost înmatriculat la SC X SRL cu nr. X98X, în perioada 27.01.2011-07.11.2011, având ca proprietar anterior SC L SRL, iar ca proprietar ulterior SC T Group SRL.

SC X SRL a prezentat factura nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, în care se regăsesc atât „semiremorca Krone -WKESDP27011493761 (X98X), cât și semiremorca Krone-WKESDP27011493764 (X97X).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport cu nr. X97X a fost înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017, fără ca în perioada verificată (2011-2016) să se identifice factură de vânzare pentru acesta.

Totodată, mijlocul de transport cu nr. X97X „Semiremorcă Krone SDP 27” este consemnat și în pagina 5- prezentată în copie, în care este înscris „Cap. 5 Concluzii finale. Reconcilierea valorilor, 5.1 „Reconcilierea rezultatelor”, semnată de expert tehnic judiciar- și evaluator bunuri mobile ing. Toma O, în care sunt consemnate niște valori în euro/lei pentru mijloacele fixe-transport auto. Pentru acest mijloc de transport este înscrisă o valoare de piață de X242 euro/echivalent X216 lei, valoare ce se regăsește în soldul contului 2133.4 „Semirem”/titlu cont „Semiremorca AV38S20” la 31.12.2011.

În baza înscrisurilor prezentate de SC X SRL pentru anul 2011, s-a concluzionat referitor la mijloacele de transport cu nr. X97X și nr. X98X faptul că societatea a efectuat înregistrări eronate, descărcând din gestiune semiremorca Krone-WKESDP27011493764 (X97X) fără document justificativ, respectiv înregistrând modificări ale valorii mijlocului fix „semiremorca Krone-WKESDP27011493761 (X98X), mijloc fix vândut în luna octombrie 2011.

Referitor la mijlocul de transport „cap tractor MB Actros 1844”-serie șasiu WDB9340621K899614, prin răspunsul formulat, societatea nu a justificat descărcarea din gestiune a acestuia în luna februarie 2011, precizând doar faptul că „nu a fost supusă evaluării, aceasta fiind înstrăinată în ianuarie 2012, nr. X99X.”

Din documentele de achiziție/vânzare mijloacele fixe prezentate de societate, s-au constatat următoarele:

- în luna decembrie 2010, în baza facturii nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, SC X SRL a achiziționat autotractorul marca Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB95X (care nu se regăsește în soldurile inițiale ale conturilor de mijloace de transport la 01.01.2011, așa cum au fost prezentate de societate, și nici în rulajele ulterioare); în luna februarie 2011 SC X SRL a vândut acest mijloc de transport către E SG din Bulgaria, în baza facturii nr. 752/10.02.2011 (valoare 5.000 euro/X217 lei), înregistrând în contul 7583 „Venituri din vânzarea activelor” suma de X217 lei, iar în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate” suma de X213 lei;

- valoarea de X213 lei, înregistrată ca și cheltuială, reprezintă de fapt valoarea mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”- serie șasiu WDB9340621K899614, înregistrat în ct. 2131.6 „cap tractor”, achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011; SC X SRL a vândut acest mijloc de transport către AJhman Alhaykadoor Othman -Iordan în baza facturii nr. 1258/04.01.2012, fără a înregistra venituri aferente acestei tranzacții și nici cheltuieli aferente descărcării din gestiune.

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport marca Mercedes Benz Actros 1844 având serie șasiu WDB9340621K899614 a fost înmatriculat sub nr. X99X în perioada 24.01.2011-10.04.2012.

În ceea ce privește Raportul de reevaluare la care se face referire în răspunsul formulat de societate, echipa de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat acest raport ci doar copia unei pagini în care este înscris „Cap. 5 Concluzii finale. Reconcilierea valorilor”, 5.1 „Reconcilierea rezultatelor”, semnată de expert tehnic judiciar și evaluator bunuri mobile ing. Toma O, în care sunt consemnate valorile de piață în euro/lei pentru mijloacele fixe-transport auto, valori ce se regăsesc înregistrate în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2011 și se precizează:

„Valorile estimate sunt fără TVA.

(...)

Față de starea tehnică, dotările și caracteristicile tehnice, mijloacele evaluate se pot introduce în evidența contabilă începând cu 01.12.2011 cu valorile estimate, începând o amortizare de minim 4 ani.”

Organele de control sesizează că deși valorile consemnate în această pagină sunt prezentate ca reevaluare a mijloacelor de transport efectuată în anul 2011, ștampila aplicată de evaluator are valabilitate începând cu anul 2012.

Potrivit balanței de verificare la 30.11.2011, SC X SRL a efectuat înregistrări în contul unor operațiuni de reevaluare a mijloacelor de transport eliminând din valoarea contabilă brută a activelor în valoare totală de X218 lei (prezentate în Anexa nr. 2), amortizarea cumulată la data reevaluării (ct. 281 „Amortizări imob”=ct. 213/analitice cu suma de X219 lei), rezultând o valoare contabilă netă în sumă de X220 lei, față de care s-a înregistrat o creștere în sumă de X221 lei (ct. 213/analitice= ct. 105 „Rezerve din reevaluare”).

Deoarece Raportul de evaluare la care societatea face referire nu întrunește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea în perioada ulterioară datei de 30.11.2011, pe care societatea le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit, pentru toate determinările amortizării în perioada verificată,

organul de control a luat în considerare numai valorile mijloacelor fixe pentru care s-au prezentat înregistrări care pot fi recunoscute ca și documente justificative conform prevederilor legale.

Echipa de control mai precizează că pe parcursul perioadei verificate (2011-2016) SC X SRL a efectuat înregistrări aferente reevaluării mijloacelor de transport în corespondență cu creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, fără a efectua înregistrări în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, potrivit Ordinului nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene- „Evaluarea la data bilanțului”-pct. 8.2.5.1. „Reevaluarea imobilizărilor corporale”, pct.124.

Inspectorii fiscali sesizează că în fișele mijloacelor fixe existente în sold la data de 01.01.2011, respectiv achiziționate în anul 2011, sunt înscrise date care nu se corelează cu datele înscrise în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” înaintată de societate cu adresa nr. 41/03.10.2019, ca răspuns la Notificarea nr. 40/01.10.2019, date de punere în funcțiune care nu se corelează cu data înmatriculării acestora la SC X SRL, respectiv perioade de amortizare care nu se corelează cu perioada în care acestea sunt înregistrate în evidența contabilă a societății.

Se exemplifică astfel:

- în fișa mijlocului fix „Semiremorcă Viberti”- număr de înmatriculare X01X, cu o „valoare de inventar” de X209 lei, la data de 01.01.2011 este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X222 lei (X223 lei/ianuarie-noiembrie și X224 lei/decembrie 2011), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnată la rd. 1 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”;

- în fișa mijlocului fix Semiremorcă Schimtz” număr de înmatriculare X55X, cu o „valoare de inventar” de X210 lei la data de 01.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X226 lei (X227 lei/ianuarie-noiembrie și X228 lei/decembrie 2011), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnată la rd. 2 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”. În fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna martie 2009, dar potrivit datelor gestionate electronic de ANAF acest mijloc de transport a fost înmatriculat la SC X SRL în data de 03.04.2007;

- în fișa mijlocului fix Autotractor Volvo- număr de înmatriculare X44X, cu o „valoare de inventar” de X212,40 lei la data de 01.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X229 lei (X230 lei/ianuarie-noiembrie și X231 lei/ decembrie 2011), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de X225 lei consemnata la rd. 3 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”; în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna mai 2008, dar potrivit datelor gestionate electronic de ANAF acest mijloc de transport a fost înmatriculat la SC X SRL în data de 03.04.2007;

- în fișa mijlocului fix Autoutilitară Mercedes Benz Actros- număr de înmatriculare X99X, cu o „valoare de inventar” de X213 lei, achiziționat în baza facturii nr. 3510/ 18.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X213 lei (februarie-decembrie 2011), acest mijloc fix neregăsindu-se în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”; în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna ianuarie 2011, iar ca dată a amortizării complete este înscrisă luna decembrie 2011; în contabilitate acest mijloc fix este scos din gestiune în luna februarie 2011;

- în fișa mijlocului fix Semiremorcă Krone (fără precizarea numărului de înmatriculare), cu o „valoare de inventar” de X214 lei achiziționat în baza facturii nr. 3510/18.01.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X232 lei (martie-decembrie 2011), pentru acest mijloc fix nefiind consemnată amortizare în situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011” (rd.7); în fișă este înscrisă ca și dată de dare în folosință luna februarie 2011, iar ca dată a amortizării complete este înscrisă luna februarie 2015; în contabilitate acest mijloc fix este scos din gestiune în luna octombrie 2011;

- în fișa mijlocului fix Autoutilitară Iveco- număr de înmatriculare X14X, cu o „valoare de inventar” de X206,53 lei, achiziționat în baza facturii nr. 140155/25.08.2011, este înscrisă o valoare cumulată aferentă amortizării în anul 2011 de X233 lei (8X40 lei/septembrie-noiembrie 2011; X234 lei/decembrie), față de amortizarea cumulată pentru acest mijloc fix în sumă de

X235 lei consemnată la rd. 13 din situația denumită „Amortizare mijloace fixe data de 2011”.

Întrucât societatea nu a prezentat documentele justificative prin care să clarifice valorile înregistrate în conturile mijloacelor de transport la data de 01.01.2011, a valorilor de înregistrare a diferențelor din reevaluare, precum și valorile din amortizare, organul de control a procedat la analiza datelor din baza de date gestionată electronic de ANAF care prezintă informații privind valorile declarate de SC X SRL referitoare la mijloacele de transport, anterior datei de 01.01.2011. Din analiza acestora s-a constatat că nu sunt admisibile, nu pot fi acceptate în planul concret de lucru, valoarea amortizării înregistrate în contul amortizărilor în cursul anului și nici în contul amortizărilor aferente imobilizărilor scoase din gestiune, din următoarele considerente:

1) amortizarea în cursul anului 2010, în valoare de X236 lei, raportată la rd.18 amortizări "Instalații tehnice și mașini"/rd.21 "Amortizări-total", nu poate fi atribuită valorii nete rămasă de amortizat la începutul anului, respectiv valorii nete de X237 lei (X238 lei valoare brută înscrisă la rd. 7 „Instalații tehnice și mașini” rd. 12 „Active imobilizate-total”- col. 1" -X239 lei sold inițial amortizare înscrisă la rd.18 „Instalații tehnice și mașini”-rd. 21 „Amortizari-total” - col. 1)

2) amortizarea în cursul anului 2010, în valoare de X240 lei, raportată la rd.18 „Instalații tehnice și mașini”/rd.21 “Amortizări-total” col.3 „amortizare aferentă imobilizărilor scoase din evidență”, nu poate fi recunoscută întrucât, pe de o parte, valoarea netă a imobilizărilor rămase în sold la 01.01.2010 a fost de X241 lei, iar valoarea inițială a amortizărilor (rd.18 „Instalații tehnice și mașini”/rd.21 “Amortizări-total” - col. 1 „sold inițial”) a fost de X239 lei, iar o eventuală creștere a valorilor de amortizare, pusă pe seama reevaluărilor, nu ar fi fost posibilă decât în anul următor.

Drept urmare, valorile mijloacelor fixe înscrise în sold la 01.01.2011 nu pot fi recunoscute la calculul amortizării în perioada verificată, deoarece nu sunt susținute de determinări corespunzătoare cu prevederile contabile și fiscale. Se mai reține că nu au fost prezentate înscrisuri care să ateste determinarea corespunzătoare a anuităților din amortizare și nici înscrisuri care să arate că toate creșterile de valoare sunt urmare unor operațiuni de reevaluare întocmite conform normelor speciale.

Nu a fost prezentat raportul de reevaluare care ar fi determinat toate creșterile de valoare înregistrate în contul 105- „Diferențe din reevaluare”.

Din fișa mijlocului fix aferent mijloacelor fixe dobândite în 2011, autoutilitară Iveco X14X, semiremorcă Krone X15X, și semiremorcă Krone X15X, astfel cum acestea au fost prezentate echipei de inspecție fiscală (conform cu originalul), în data de 21.10.2019, rezultă valori atribuite în contul creșterilor cu explicația „reevaluare” fără însă să fie prezentat un raport de evaluare în intergalitatea sa astfel încât acesta să poată fi luat în considerare. A fost prezentat un înscis, în copie, aparținând unui final de raport care nu poate fi atribuit datelor analizate și nici integral contextului analizat.

Valorile înscrise în fișa mijlocului fix reprezentând amortizări ale perioadelor, nu pot fi corelate cu amortizările înregistrate în contabilitate în perioada verificată, anterior lunii iulie 2015.

De asemenea, potrivit datelor analizate, valorile noi atribuite unor mijloace de transport care, după datele istorice (anul primei înmatriculări), după reglementările referitoare la duratele de funcționare, au perioade de folosință expirate, nu sunt justificate.

Este vorba despre mijloacele de transport preluate în sold la 01.01.2011, pentru care s-au înscris manual următoarele numere de înmatriculare:

- X01X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.2 titlu cont „autoutilitară Volvo”- cu sold inițial X209 lei;

- X55X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.3 titlu cont „Semiremorcă Schmitz” - cu sold inițial X210 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în perioada 03.04.2007-20.09.2017);

- X97X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.4 titlu cont „Semiremorcă AV38S20” - cu sold inițial X211 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017);

- X44X- aferent mijloc fix înregistrat în ct. 2133.7 titlu cont „Mijloace de transport” - cu sold inițial X212,40 lei (mijloc de transport înmatriculat la SC X SRL în 03.04.2007).

Societatea nu a făcut dovada efectuării și înregistrării reevaluării imobilizărilor corporale în conformitate cu regulile de reevaluare stabilite prin normele contabile aplicabile.

Valorile noi atribuite mijloacelor fixe (autovehicule) nu sunt susținute de înscrisuri care să ateste corectitudinea calculelor de valoare, dar au influențat direct rezultatul prezentat în actele contabile, la finalul fiecărui an.

Având în vedere cele de mai sus, pentru determinarea amortizării care poate fi recunoscută ca și cheltuială deductibilă în perioada verificată, organul de control a luat în considerare numai valorile mijloacelor fixe pentru care s-au prezentat înscrisuri care pot fi recunoscute ca și documente justificative conform prevederilor legale, respectiv valorile înscrise în documentele de achiziție. Organele de control precizează că nu s-au luat în calcul la calculul amortizării valorile mijloacelor fixe existente în sold la 01.01.2011, respectiv modificările de valoare înregistrate în contabilitate ca fiind aferente reevaluării la data de 30.11.2011.

La stabilirea amortizării, pentru toate mijloacele de transport organul de control a luat în calcul o durată de funcționare de 5 ani.

Având în vedere faptul că pentru unele mijloace de transport societatea a înregistrat eronat descărcarea din gestiune, pentru calculul perioadei de amortizare, organul de control s-a raportat la datele înscrise în facturile emise pentru vânzarea acestora, respectiv:

1) Pentru mijlocul de transport înmatriculat sub numărul X97X (semiremorcă Krone-serie sasiu WKESDP27011493764), achiziționat de la SC M Trans SRL în baza facturii nr. 2011006/10.02.2011 (valoare X214 lei), înregistrat în contul 2131.10 „semiremorcă”, societatea a înregistrat descărcarea din gestiune în baza facturii nr. 1138/04.10.2011 emisă pentru clientul SC T Group SRL, în care este înscrisă „semiremorcă Krone– WKESDP27011493761” corespunzător numărului de înmatriculare X98X (înmatriculată la SC X SRL în perioada 27.01.2011-07.11.2011).

Potrivit bazei de date gestionată electronic de ANAF, mijlocul de transport cu nr. X97X a fost înmatriculat la SC X SRL în perioada 24.02.2011-17.02.2017, fără ca în perioada verificată (2011-2016) să se identifice factura de vânzare pentru acesta.

Organul de control a calculat amortizare aferentă acestui mijloc de transport începând cu luna martie 2011.

Pentru ieșirea din gestiune a acestui mijloc fix societatea a înregistrat suma de X242 lei în contul 281- „Amortizări privind imobilizările corporale” și X40 lei în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, acestea fiind aferente mijlocului fix înregistrat în contul 2133.4 titlu cont „semiremorcă AV38S20”, mijloc fix existent în sold la 01.01.2011 și pentru care nu pot fi recunoscute ca și deductibile cheltuielile înregistrate.

2) Pentru mijlocul de transport „cap tractor MB Actros 1844”, înmatriculat sub numărul X97X- serie șasiu WDB9340621K899614 (înregistrat în ct. 2131.6 „cap tractor”, achiziționat de la SC Cip H SRL în baza facturii nr. 3510/18.01.2011 în valoare de X213 lei), societatea a înregistrat descărcarea din gestiune în baza facturii nr. 752/10.02.2011 emisă pentru clientul E SG din Bulgaria, în care este înscris Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB95X (care nu se regăsește în soldurile inițiale ale conturilor de mijloace de transport la 01.01.2011, așa cum au fost prezentate de societate și nici în rulajele ulterioare).

În luna februarie 2011 societatea a înregistrat în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, cheltuieli în sumă de X213 lei acestea fiind aferente mijlocului de transport Mercedes Benz tip Arctros, având seria șasiu WDB9540621K54432, care nu este evidențiat în contabilitate. Ca urmare, suma de X213 lei nu poate fi recunoscută ca și cheltuială deductibilă.

Organul de control a calculat amortizare aferentă acestui mijloc de transport cu numărul X97X-serie șasiu WDB9340621K899614 începând cu luna ianuarie 2011 și până în luna decembrie 2011, în valoare de X243 lei.

Deoarece acest mijloc de transport a fost vândut în luna ianuarie 2012 către Ahman Alhaykadoor Othman -Iordan în baza facturii nr. 1258/04.01.2012, descărcarea din gestiune s-a

operat în anul 2012, pentru valoarea de X213 lei, care corespunde amortizării calculate de organul de control în anul 2011 (X243 lei), respectiv cheltuielilor cu activele cedate în sumă de X244 lei (X245 lei-X243 lei).

Situația amortizării mijloacelor fixe stabilită de organul de control pentru anul 2011 este prezentată în Anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală.

Față de cheltuielile înregistrate de societate cu amortizarea în **anul 2011**, în valoare totală de X191 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea în suma de X246 lei, rezultând o diferență în sumă de **X247 lei** cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit.

De asemenea, după cum s-a prezentat mai sus, a fost încadrată la nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit în anul 2011, valoarea de X248 lei înregistrată în contul 6583 "Cheltuieli privind activele cedate".

Pentru **anul 2012**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate, în valoare totală de X192 lei, organul de control a stabilit cheltuieli deductibile cu amortizarea în suma de X249 lei, rezultând o diferență în sumă de **X250 lei** cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/impozitului pe profit. Totodată, urmare a inspecției s-au majorat cheltuielile înregistrate de societate în contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”, cu suma de X244 lei, aferentă mijlocului de transport „cap tractor MB Actros 1844”, înmatriculat sub numărul X97X- serie șasiu WDB9340621K899614, pentru care societatea a înregistrat eronat descărcarea din gestiune în luna februarie 2011 și pentru care organul de control nu a dat drept de deducere în anul 2011.

Pentru **anul 2013**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate în valoare totală de X193 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibilă în sumă de X251 lei, rezultând o diferență în sumă de **X252 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/ impozitului pe profit.

Pentru **anul 2014**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate, în valoare totală de X194 lei, organul de control a stabilit cheltuieli deductibile cu amortizarea în sumă de X253 lei, rezultând o diferență în sumă de **X254 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/ impozitului pe profit.

Pentru **anul 2015**, față de cheltuielile cu amortizarea înregistrate de societate în perioada ianuarie- iunie 2015, în valoare totală de X195 lei, organul de control a stabilit cheltuieli cu amortizarea deductibilă în sumă de X255 lei, rezultând o diferență în sumă de **X256 lei**, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil/ impozitului pe profit.

Totodată, pentru cele două mijloace fixe care au ieșit din gestiune în perioada ianuarie-iunie 2015, față de valoarea înregistrată în contul ct. 6583-„Cheltuieli privind activele cedate” în sumă de X257 lei, organul de control a determinat cheltuieli deductibile în sumă de X258 lei, fiind majorată valoarea cheltuielilor deductibile cu suma de X259 lei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 7 pct. 33, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. i), alin. (4) lit. f), art. 22 alin. (5¹), art. 24 alin. (11) lit. a) și lit. h), art. 24 alin. (15) , (15¹), (15²) și (19) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice date în aplicare aprobate prin HG 44/2004, urmare a controlului au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de **830.663 lei** (X247+X248 lei în anul 2011, X261-X244 lei în 2012, X252 lei în 2013, X254 lei în 2014, X256-X259 lei în 2015).

3) Aferent perioadei verificate, în urma analizării datelor referitoare la achizițiile/ consumurile de carburanți reținute din documentele și înscrisurile prezentate de societate în timpul controlului [documente de achiziție (facturi și bonuri fiscale) înregistrate în jurnalele de cumpărări, foi de parcurs] organele de control au constatat neconcordanțe semnificative privind consumul de carburant rezultat din foile de parcurs întocmite de societate, în raport cu achizițiile de carburant înregistrate pe costurile societății și considerate deductibile fiscal la

determinarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește foile de parcurs/deconturile întocmite pentru cursele de transport, pentru anul 2011 societatea a prezentat înscrisurile antemenționate doar pentru perioada mai-decembrie 2011, din analiza cărora echipa de inspecție fiscală reține că nu în toate cazurile acestea sunt completate integral, existând situații în care foile de parcurs nu furnizează informații referitoare la alimentările cu carburant auto (motorină) sau km parcurși.

În urma centralizării datelor culese din documentele primare (facturi de achiziție/ bonuri fiscale/foi de parcurs) referitoare la achizițiile/consumurile de carburant auto au fost întocmite următoarele anexe la raportul de inspecție fiscală, astfel:

- anexa nr. 3: Situație centralizatoare achiziții de carburant auto, în care au fost grupate toate achizițiile de carburant auto, identificate în jurnalele de cumpărări, reținându-se date și informații referitoare la furnizorii de carburant auto, valorile înregistrate în jurnalele de cumpărări, cantitățile de carburant achiziționate și înregistrate pe cheltuieli (potrivit balanțelor de verificare lunare prezentate în timpul controlului, societatea înregistrează direct pe costuri achizițiile de carburant auto, nu utilizează conturi specifice de gestiune a stocurilor);

- anexa nr. 4: Situație centralizatoare consum de carburant auto/km parcurși rezultate din foile de parcurs întocmite de societate, reținându-se date și informații referitoare la mijloace de transport și șoferi, rutele de transport și durata curselor, consumurile de carburant auto și km înscrși în foile de parcurs.

În urma analizării coroborate a datelor astfel centralizate, echipa de inspecție fiscală a reținut neconcordanțe semnificative între achizițiile de carburant auto înregistrate pe costurile societății și consumurile de carburant auto rezultat din foile de parcurs, respectiv faptul că nu toate achizițiile de carburant auto (identificate în jurnalele de cumpărări și aferent cărora societatea a înregistrat costuri în evidența contabilă) se justifică a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile prin prisma consumurilor de carburant auto regăsite în foile de parcurs întocmite de societate.

Astfel, spre exemplu, din datele culese din foile de parcurs, aferente perioadei mai-decembrie 2011, organele de control au constatat că societatea a efectuat în perioada mai-decembrie 2011 un număr de 292.289 km pentru care s-a aprovizionat/consumat o cantitate de 74.825 litri carburant, rezultând un consum mediu de carburant de 25,60 litri/100 km ($74.825 \text{ litri} / 292.289 \text{ km} \times 100 = 25,60 \text{ litri}/100 \text{ km}$).

Însă, din documentele de achiziție carburant înregistrate în jurnalele de cumpărări, a rezultat că societatea a achiziționat și a înregistrat pe costuri (societatea nu înregistrează stoc de carburant) o cantitate de 116.928 litri carburant, astfel că, având vedere numărul de kilometri rezultat din foile de parcurs, consumul mediu de carburant a fost de 40,00 litri/100 km ($116.928 \text{ litri} / 292.289 \text{ km} \times 100 = 40,00 \text{ litri}/100 \text{ km}$).

Totodată, în urma analizei comparative a documentelor de achiziție identificate în jurnalele de cumpărări, în raport cu informațiile rezultate din foile de parcurs întocmite de societate, s-a reținut că nu toate achizițiile de carburant auto, având la bază bonuri fiscale/facturi de achiziție, se regăsesc în foile de parcurs (și nici în deconturile întocmite de șoferi pentru cursele de transport efectuate), sens în care se exemplifică:

- în luna mai 2011: documentele de achiziție nr 9319601/01.05.2011, nr 95886/05.05.2011, 95897/07.05.2011, 99773/14.05.2011, 100809/23.05.2011; 100838/27.05.2011;

- în luna iunie 2011: documentele de achiziție nr. 108655/09.06.2011, 108676/14.06.2011, 99238/16.06.2011, 108704/20.06.2011, 108735/24.06.2011, 108746/27.06.2011, 112612/30.06.2011.

Cu privire la aceste constatări, SC X SRL precizează că în condițiile în care la nivelul anului 2011 societatea își desfășura activitatea cu autocamioane second-hand, fabricate în anul 2000, 2001, 2002 și unul din 2007, având toate peste 1 milion km și parcurgând trasee doar pe drumurile naționale din România până în Slovenia, este imposibil a se susține că acestea ar fi putut avea un consum de 25/30 litri la 100 de km.

Totodată, societatea susține că în foile de parcurs prezentate, unde se menționează ca și punct de plecare/început al cursei, punctele de frontieră (Nădlac, Borș, Varsand), în totalul

kilometrilor parcurși într-o cursă, nu se regăsesc un număr de 500/700 km în medie pe anumite curse, aspect care duce la creșterea consumului de motorină, acesta fiind consumul real. Aceste mențiuni cu privire la punctele de plecare, susține societatea, erau efectuate întrucât poliția din Ungaria, la momentul anilor 2011-2016, nu permitea tranzitarea Ungariei, dacă nu se efectua pauza la intrarea în Ungaria, aplicând amenzi șoferilor.

Societatea motivează diferențele într-o abordare generală, fără să furnizeze justificări punctuale, pe curse, respectiv foi de parcurs întocmite, fără a prezenta analize susținute de documente justificative, potrivit cărora diferențele sesizate de către echipa de inspecție fiscală în ceea ce privește consumul de carburant auto pentru care societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal, în raport cu consumurile rezultate din foile de parcurs, să poată fi justificate.

În raport de documentele prezentate de societate în timpul controlului, de explicațiile furnizate la solicitările adresate reprezentantului legal al societății, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- aferent anului fiscal 2011, SC X SRL se aprovizionează cu carburant auto, potrivit documentelor de achiziție înregistrate în jurnalele de cumpărări, în principal de la societățile comerciale Mol Romania Petroleum SRL (CUIRO7745470), respectiv Shell Hungary Zrt (HUI0891810), de regulă pe bază de facturi, însoțite de situații anexe cu alimentările de carburant auto, pe fiecare mijloc de transport, cu centralizarea datelor la intervale de timp.

Din analiza anexelor aferente facturilor de achiziție emise de cei doi furnizori, care prezintă date detaliate referitoare la alimentările cu carburant auto (data alimentării cu carburant, locația alimentării, cantitatea de carburant alimentată), pe fiecare mijloc de transport în parte, echipa de inspecție fiscală reține că achizițiile se confirmă prin prisma informațiilor regăsite în foile de parcurs prezentate de societate în timpul controlului, referitoare la consumurile de carburant auto.

De asemenea, din analiza foilor de parcurs prezentate de societate în timpul controlului, în ceea ce privește alimentările cu carburant auto, echipa de inspecție fiscală reține că frecvența de alimentare este reprezentată de alimentări care variază între 100 litri/alimentare și 350 litri/alimentare.

- suplimentar față de achizițiile de carburant auto pe baza de facturi însoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de carburant, în jurnalele de cumpărări prezentate de societate în timpul controlului au fost identificate achiziții de carburant auto pe bază de bonuri fiscale/ facturi fără anexe cu detalierea alimentărilor de carburant (care în general nu au mențiuni referitoare la numărul de înmatriculare al autovehiculelor), având înscris ca emitent în principal societatea Mol Romania Petroleum (CUIRO7745470), achiziții care nu se justifică prin prisma consumurilor de carburant rezultate din foile de parcurs întocmite pentru cursele de transport, precum și prin prisma condițiilor de formă potrivit prevederilor legale. În acestea se consemnează achiziții atipice de carburant auto, de regulă în cantități cuprinse între 600 litri și 850 litri, pentru care foile de parcurs prezentate de societate în timpul controlului nu confirmă alimentările, respectiv consumurile de carburant auto.

Astfel se constată că societatea nu a prezentat analize documentate privind consumul diferit de carburant auto, funcție de încărcătura transportată, nu a prezentat analize funcție de numărul de încărcări/descărcări pe cursă, nu a prezentat analize funcție de perioada calendaristică de efectuare a curselor de transport. În fapt, societatea nu a prezentat niciun fel de analize documentate, probate cu înscrisuri, rezumându-se doar la a invoca motivele antemenționate, de o manieră generală, fără niciun fel de preocupare de a susține specificitatea unor situații referitoare la creșterea consumului de carburant în anumite situații.

Deși foile de parcurs prezentate în timpul controlului în copie conformă cu originalul, au rubrică ce prevede în mod expres informații referitoare la exploatarea mijloacelor de transport în circulație/timpi de staționare cu precizarea km parcurși cu sau fără încărcătură, în marea lor majoritate aceste informații nu sunt completate în foile de parcurs, astfel încât să poată fi confirmate motivele invocate de societate cu trimitere la justificarea consumului de carburant

prin timpii petrecuți în punctele de trecere a frontierei, prin încărcătura aferentă curselor de transport efectuate.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil cheltuieli în sumă de **X262 lei** (X263 lei în anul 2011+ X264 lei în 2012+ X265 lei în 2013+ X266 lei în 2014) reprezentând achiziții de carburant auto înregistrate pe costurile societății pe bază de bonuri fiscale/facturi de achiziție neînsoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de combustibil pe autovehicule și pentru care, potrivit analizelor prezentate anterior, societatea nu a făcut dovada angajării cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că aferent perioadei decembrie 2011-decembrie 2014, SC X SRL nu a făcut dovada faptului că achizițiile de carburant auto (pe bază de bonuri fiscale/facturi de achiziție neînsoțite de anexe cu detalierea alimentărilor de carburant pe autovehicule, care de regulă nu au înscrise mențiuni privind numărul de înmatriculare al autovehiculelor) au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, drept urmare societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de **X267 lei** (X268 lei TVA pentru luna decembrie 2011, X269 lei TVA pentru anul 2012, X270 lei TVA pentru anul 2013, X271 lei TVA pentru anul 2014).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de control au concluzionat că nu au fost respectate prevederile ar. 134 alin. (1), alin. (2), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile normelor date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004.

4) În luna decembrie 2012 SC X SRL a înregistrat pe cheltuieli deductibile valoarea de X14X lei, aferentă achiziției unui număr de 20 de anvelope „Bridgestone 315/70 R22,5”, în baza unor facturi în care este înscris ca și furnizor SC E Logistic SRL, CUI ROX. Organele de control sesizează că în toate facturile este înscris ca și delegat S Ferdinand, B.I. seria X nr. 077199, la mijloc de transport este înscris auto, fără alte informații care să permită identificarea mijlocului de transport, iar data de expediere consemnată este aceeași cu data facturii. Toate facturile au valoarea totală sub 5.000 lei și au fost achitate cu numerar, fiind prezentate chitanțe.

Echipa de inspecție fiscală a solicitat în scris reprezentantului legal al SC X SRL prezentarea contractelor sau a altor documente privind relațiile comerciale cu acest partener, certificatele de garanție/declarațiile de conformitate, documentele de transport, cu nominalizarea transportatorilor, a mijloacelor de transport cu care s-a efectuat livrarea anvelopelor, documente din care să rezulte cine a efectuat montarea anvelopelor și care sunt autovehiculele pentru care au fost utilizate anvelopele.

În răspunsul formulat se precizează că „*anvelopele au fost achiziționate ca urmare a ofertei făcute de către societatea mai sus menționată, aflând de această ofertă de la unul din service-ul cu care colaborăm, iar datorită prețului mai mic față de alți furnizori, am achiziționat aceste anvelope, având în vedere necesitatea schimbării acestora la autoutilitarele pe care le foloseam. (...) Din efectivul de 20 de anvelope achiziționate la acel moment, nu au fost montate în luna respectivă toate anvelopele, ci parțial, restul fiind montate ulterior în funcție de necesitate, iar fiecare autoutilitară în parte a fost dotată cu roată de rezervă. Fiecare autoutilitara are 12 anvelope la care se adaugă una sau două rezerve.*

La momentul respectiv schimbarea anvelopelor se realiza în general în regim propriu și ocazional la vulcanizări.”

Organele de control rețin că societatea nu a anexat la răspunsul formulat niciun document față de documentele prezentate inițial (facturi, chitanțe) și că societatea a înregistrat pe cheltuieli cele 20 anvelope la data aprovizionării, respectiv în anul 2012, deși potrivit susținerilor societății „*nu au fost montate în luna respectivă toate anvelopele, ci parțial, restul fiind montate ulterior în funcție de necesitate*”.

Pentru aceste bunuri societatea nu a prezentat înscrisuri din care să rezulte autovehicul,

nr. de anvelope și la ce moment i-au fost repartizate, inspectorii fiscal precizând și faptul că nu există înregistrări din care să rezulte gestionarea, utilizarea acestora, care să ateste folosința în cadrul desfășurării activității impozabile/taxabile a SC X SRL.

Deși în răspunsul formulat, reprezentantul legal la SC X SRL precizează că „în cuprinsul facturilor emise s-a menționat persoana care a efectuat transportul și livrarea anvelopelor, acestea fiind aduse în incinta service-ului cu care colaborăm”, nu s-a prezentat niciun document din care să rezulte service-ul în care s-au adus anvelopele înscrise în facturile care au consemnat ca și furnizor SC E Logistic SRL.

Organele de control mai consemnează că în baza de date gestionată electronic de ANAF, se regăsesc următoarele informații referitoare la **SC E Logistic SRL** (cod de identificare fiscală X):

- Nr. ONRC JX/2012;
- Sediul social/domiciliu fiscal: Jud Y, sat Lunca Cetățuii, comuna Ciurea, strada Ghiocelilor, nr. 41;
- Stare curentă: radiere;
- Data stării curente: 06.11.2017;
- Plătitor TVA în perioadele 01.10.2012- 31.12.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), 01.01.2013-08.08.2013, respectiv 30.10.2013- 27.11.2015 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 27.11.2015 declarat de inspecția fiscală; inactiv în perioada 08.08.2013- 30.10.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor”-cod CAEN 4677;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 7 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Direcția Control Activități cu Risc Fiscal și Intervenție Rapidă; în urma controlului inopinat efectuat în anul 2016 de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X114 lei.

Aferent perioadei fiscale în care societatea comercială E Logistic SRL a declarat la organul fiscal operațiuni cu titlu de livrări către SC X SRL, din analiza bazei de date gestionată electronic de ANAF, referitor la societățile de la care SC E Logistic SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- potrivit declarației cod 394 aferentă trimestrului IV 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-9603-2013/31.01.2013, SC E Logistic SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X115 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X116 lei, și operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii pentru care se aplică taxarea inversă în valoare de X117 lei, cu TVA aferentă în valoare de X118 lei;
- achizițiile de bunuri și servicii taxabile sunt declarate ca având următorii furnizori: SC CAa SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X119 lei, cu TVA aferentă în valoare de X120 lei și SC MV SRL (CUI X)- achiziții în valoare de X121 lei, cu TVA aferentă în valoare de X122 lei;
- valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarației cod 394 este aceeași cu valoarea achizițiilor de bunuri și servicii taxabile declarate potrivit decontului de TVA aferent lunii decembrie 2012, depus de SC E Logistic SRL și înregistrat sub nr. FISIASA- 9602-2013/31. 01.2013;
- operațiunile declarate de SC E Logistic SRL cu titlu de achiziții de la SC CAa SRL nu sunt declarate de către această societate comercială, respectiv SC CAa SRL nu declară livrări către SC E Logistic SRL.

Referitor la **SC CAa SRL** (CUI X) din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: Jud Y, sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, strada Ghiocilor, nr. 154;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 04.10.2018;
- Plătitor TVA în perioadele 01.09.2011-31.12.2011 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2012- 01.02.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 08.08.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata nespecializat” -cod CAEN 4690;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic S Ferman;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 7 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Bacău, A.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q; În urma controlului inopinat efectuat în anul 2014 de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în sumă de X141 lei.
- potrivit declarațiilor cod 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, aferent trimestrului IV 2012, CAa SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X135 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X136 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X139 lei, cu TVA aferentă în valoare de 304.563 lei, respectiv:
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii octombrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11245-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X123 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X124 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X125 lei, cu TVA aferentă în valoare de X126 lei;
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii noiembrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11246-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X127 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X128 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X129 lei, cu TVA aferentă în valoare de X130 lei;
 - conform declarației cod 394 aferentă lunii decembrie 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-11243-2013/11.02.2013, a declarat operațiuni cu titlu de achiziții bunuri și servicii taxabile în valoare de X131 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X132 lei, și operațiuni cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile în valoare de X133 lei, cu TVA aferentă în valoare de X134 lei;
 - achizițiile de bunuri și servicii taxabile sunt declarate integral ca având furnizor SC DM SRL (CUI X);
 - în trimestrul IV anul 2012 SC CAa SRL nu a declarat livrări de bunuri și servicii taxabile către SC E Logistic SRL;
 - valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X135 lei/baza impozabilă și X136 lei/TVA aferentă) este aceeași cu valoarea achizițiilor declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, depuse de SC CAa SRL;
 - la nivelul trimestrului IV 2012, valoarea achizițiilor de bunuri și servicii taxabile nedeclarate în Declarația cod 394 de către SC CAa SRL este în sumă de X137 lei, iar valoarea livrărilor taxabile nedeclarate în Declarația

cod 394 este în sumă de X138 lei;

→ valoarea totală a achizițiilor declarate/nedeclarate de către SC CAa SRL (X135 lei+ X137 lei) este inferioară valorii totale a livrărilor declarate/nedeclarate de această societate (X139 lei+ X138 lei).

Referitor la **SC DM SRL** (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud Y, sat Lunca Cetățuiei, comuna Ciurea, strada Ghiocelilor, nr. 154;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 08.11.2018;
- Plătitor TVA în perioadele 28.11.2011- 31.12.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2013- 01.11.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 18.04.2014 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamente sanitare” -cod CAEN 4673;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic S Florin;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 3 controale fiscale de către organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Bacău, A.F.P. Y, un număr de 2 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Direcția Control Activități cu Risc Fiscal și Intervenție Rapidă, un număr de 2 controale efectuate de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Bacău, pentru TVA din perioada 28.11.2011-31.10.2013 și pentru impozitul pe profit din perioada 25.10.2011-30.09.2014, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X140 lei.
- la nivelul trimestrului IV 2012, valoarea achizițiilor de bunuri și servicii taxabile declarate în Declarația cod 394 de către SC DM SRL, CUI ROX, este în suma de X142 lei.

Această societate declară achiziții în principal de la SC GT SRL, CUI ROX, în sumă de X143 lei, cu TVA aferentă în sumă de X144 lei, valoare nedeclarată de SC GT SRL în declarațiile cod 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie 2012, pentru decembrie 2012 nefiind depusă declarația cod 394, respectiv de la SC D SRL, CUI ROX, în sumă de X145 lei, cu TVA aferentă în sumă de X146 lei, valoare nedeclarată de SC D SRL, care nu depune declarația cod 394 aferentă trimestrului IV 2012.

Referitor la SC GT SRL (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: Mun. București, sector 3, str. Sold. Grigore Iancu, nr. 5;
- Plătitor TVA în perioadele 16.06.2012-31.12.2010 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2011- 21.08.2013, 08.05.2014-01.12.2014 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 23.04.2015 declarat de antifraudă;
- Activitate principală: „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” -cod CAEN 4619;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociați CG, CM, PL;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 2 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Sectorul 1 și sectorul 3, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă București- Serviciul de Control Antifraudă 3, un control efectuat de Garda Financiară București; în urma controlului efectuat de Garda Financiară în anul 2011, s-a efectuat o sesizare penală.

Referitor la SC D SRL (CUIX), din baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, mun. Y, strada Mușatini, nr. 39, bl. P4, sc. B, et. P, ap. 4;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 10.12.2018;
- Plătitor de TVA în perioada 01.01.2014-01.08.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 03.12.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata nespecializat” -cod CAEN 4690;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat unic DI;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 4 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y și D.G.R.F.P. Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Y, care a vizat TVA și impozitul pe profit, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X147 lei.

Referitor la SC MV SRL, (CUI X) din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, sat Lunca Cetățutui, comuna Ciurea, strada Ghiocilor, nr. 164, camera 1;
- Stare curentă: radiere,
- Data stare curentă: 15.03.2018;
- Plătitor de TVA în perioadele 07.11.2011-31.12.2011 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2013- 01.01.2015 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 18.03.2013 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Intermedieri în comerțul cu produse diverse” -cod CAEN 4619;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2013;
- asociat unic S Brândușa;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 5 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un număr de 4 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un control efectuat de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Q, pentru perioada 07.11.2011-30.06.2014, care a vizat TVA pentru perioada 31.08.2011-30.06.2014 și impozitul pe profit, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X148 lei;
- potrivit declarației cod 394 aferenta trimestrului IV 2012, înregistrată sub nr. FISIASA-17648-2013/25.02.2013, SC MV SRL a declarat operațiuni cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare de X149 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X150 lei, de la următorii furnizori: SC NF SRL (CUI X)- achizitii în valoare de X151 lei, cu TVA aferentă în valoare de X152 lei și SC ME Lux SRL (CUI X)- achizitii în valoare de X154 lei, cu TVA aferenta în valoare de X155 lei;
- SC NF SRL nu a declarat livrări de bunuri și servicii taxabile în trimestrul IV 2012 către SC MV SRL.

Referitor la SC NF SRL (CUIX), din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, sat Grajduri, comuna Grajduri, nr. 453;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 05.07.2018;
- Plătitor de TVA în perioadele 11.10.2007- 31.12.2008 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.01.2009- 01.02.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);

- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 24.04.2014 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al Melor și minereurilor Mice” -cod CAEN 4672;
- ultimul bilanț depus este aferent anului 2011;
- asociați S Fraga și S Neculai;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 4 controale fiscale de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Q, A.F.P. Y, un număr de 2 controale efectuate de Direcția Regională Antifraudă 1- Q, un număr de 2 controale efectuate de Garda Financiară Y; în urma inspecției fiscale efectuată de organele de control din cadrul A.F.P. Q, care a vizat TVA pentru perioada 11.10.2007-30.06.2012, și impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2008-30.06.2012, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X153 lei, iar în urma controlului inopinat efectuat de organele de control din cadrul inspecției fiscale A.F.P. Y, s-a stabilit un prejudiciu transmis instituțiilor de urmărire penală în valoare de X154 lei;
- deși în anul 2012 SC NF SRL este înregistrată ca plătitoare de TVA cu perioada fiscală luna, aferent trim IV 2012 depune la organul fiscal declarația cod 394, respectiv decontul TVA cod 300 doar pentru luna decembrie 2012;
- prin declarația cod 394 aferentă lunii decembrie 2012 (FISIASA-10341-2013/ 04.02.2013) a declarat operațiuni cu titlu de livrări taxabile în valoare totală de X155 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X156 lei către societăți comerciale, altele decât SC MV SRL și achiziții de bunuri și servicii taxabile în valoare totală de X157 lei baza impozabilă, cu TVA aferentă în valoare de X158 lei, de la societățile comerciale S SRL (CUIX) și D SRL (CUIX), societăți care nu declară livrări de bunuri și servicii taxabile către SC NF SRL.

Referitor la SC ME Lux SRL (CUIX), din informațiile furnizate de baza de date gestionată electronic de ANAF, echipa de inspecție fiscală reține următoarele:

- Sediul social/domiciliu fiscal: jud. Y, mun. Y, str. Păcurari, nr. 100;
- Stare curentă: radiere;
- Data stare curentă: 14.06.2016;
- Plătitor de TVA în perioadele 01.08.2012- 30.09.2012 (perioada fiscală trimestrul calendaristic), respectiv 01.10.2012- 03.01.2013 (perioada fiscală luna calendaristică);
- Inactiv-reactivat: Inactiv din data de 03.01.2013 declarat de inspecția fiscală;
- Activitate principală: „Comerț cu ridicata al Melor și minereurilor Mice” -cod CAEN 4672;
- nu sunt date privind bilanțuri depuse;
- asociat și administrator S Gheorghița- loc. Lunca Cetățuii, jud. Y;
- la acest contribuabil au fost efectuate un număr de 2 controale fiscale efectuate de organele de control din cadrul inspecției fiscale D.G.F.P. Y, un control efectuat de Direcția Regională Antifraudă 1- Q;
- valoarea operațiunilor declarate cu titlu de achiziții de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X159 lei/baza impozabilă și X160 lei/TVA aferentă) este inferioară valorii achizițiilor de bunuri și servicii taxabile declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012 (X161 lei/baza impozabilă și X162 lei/TVA aferentă) depuse de SC ME Lux SRL, iar valoarea operațiunilor declarate cu titlu de livrări de bunuri și servicii taxabile potrivit declarațiilor cod 394 (X159 lei/baza impozabilă și X160 lei/TVA aferentă) este aceeași cu valoarea livrărilor de bunuri și servicii taxabile declarate potrivit deconturilor de TVA aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012, depuse de SC ME Lux SRL;
- niciuna dintre cele trei societăți raportate de SC ME Lux SRL ca și furnizori prin declarațiile 394 aferente lunilor octombrie, noiembrie și decembrie 2012 (SC R Impex SRL, SC G Trade SRL, SC M Irones SRL) nu a declarat livrări către SC ME Lux SRL.

Echipa de control precizează că în cursul anului 2012 SC X SRL a prezentat facturi

pentru achiziția de anvelope de la furnizorul tradițional SC AL SRL, CUI ROX, însoțite de certificate de calitate și avize de însoțire a mărfii, de la care societatea conform facturilor nr. 322294/16.03.2012, nr. 322292/13.04.2012, nr. 323244/27.04.2012, nr. 323563/12.05.2012, nr. 323769/20.07.2012, nr. 325837/14.09.2012, nr. 325949/21.09.2012, nr. 327107/09.11.2012, nr. 327662/03.12.2012, a achiziționat un număr de 17 bucăți de anvelope, având trecute caracteristici 315/70/R22,5; 385/55/R22,5; 385/65/R22,5; 435/50/R19,5; 445/45/R19,5.

Potrivit datelor prezentate, organele de control au concluzionat că SC E Logistic SRL, împreună cu SC CAa SRL, SC D SRL, SC MV SRL, SC NF SRL și SC ME Lux SRL au fost în atenția organelor fiscale și de cercetare, pentru tranzații de tip carusel și au constituit un grup situat în aceeași zonă teritorială, comune și sate din județul Y, având ca reprezentanți nume comune (S Ferman, S Florin, S Brândușa, S Fraga, S Neculai și S Gheorghiuța). După operațiunile din amonte s-a constatat că nu rezultă o sursă legală de bunuri și/sau servicii, de care să fi beneficiat firmele amintite, pentru a fi credibile livrările ulterioare declarate de furnizorii identificați ai SC E Logistic SRL.

Drept urmare, s-a concluzionat că toate operațiunile declarate și prezentate având ca beneficiari finali printre alții și pe SC X SRL, nu pot fi recunoscute ca având conținut economic, fiind susceptibile de disimularea realității și că facturile având înscrise ca furnizor pe SC E Logistic SRL nu pot fi recunoscute ca documente legale, nefiind îndeplinite cerințele de legalitate a facturilor.

În urma inspecției, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu normele metodologice date în aplicare, echipa de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile fiscal la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2012 cheltuielile în sumă totală de **X14X lei**, înregistrate de SC X SRL pe costuri în baza facturilor de achiziție având înscris ca și furnizor SC E Logistic SRL.

Totodată, având în vedere prevederile art. 134 alin. (1), (2) și (3), art. 134¹ alin. (1), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de control a respins la deducere TVA în sumă de **X163 lei** înregistrată de SC X SRL în evidența financiar contabilă și fiscală în baza facturilor de achiziție având înscrise ca și furnizor pe SC E Logistic SRL.

5) În perioada 2013-2014, SC X SRL a înregistrat costuri în sumă de **X183 lei** (X184 lei în 2013+ X185 lei în 2014) și a dedus TVA în sumă totală de **X189 lei** (X187 lei+ X188 lei) pentru achiziții înregistrate cu titlul de prestări de servicii, servicii înscrise generic în facturi cu denumirea de lucrări de mecanică, tinichigerie, vopsitorie, fără nicio altă mențiune privind serviciul facturat/respectiv bunurile pentru care s-a prestat serviciul respectiv, în baza unor facturi având înscris ca și furnizor SC AL SRL, CUI ROX.

Prin Notificarea înregistrată la societate sub nr. 40/01.10.2019, pct. 3, organele de control au solicitat reprezentantului legal al SC X SRL să prezinte contractele sau alte documente privind relațiile comerciale cu acest partener, precum și situațiile/devizele de lucrări din care rezultă serviciile facturate și bunurile pentru care au fost prestate serviciile facturate.

În răspunsul formulat, societatea menționează că în anul 2013 a încheiat cu SC AL SRL un contract prestări servicii, pentru o perioadă de 1 an, pentru mentenanța autovehiculelor aflate în patrimoniul societății.

Societatea a prezentat Contractul de servicii nr. 0043/03.08.2013 încheiat cu SC AL SRL (în calitate de prestator) având ca obiect „*întreținerea și repararea automobilelor aflate în proprietatea beneficiarului, automobile prezentate în Anexa 1 la prezentul contract*”. Conform prevederilor art. 3 din contract „*Prestatorul se obligă să:*

a) *să efectueze inspecția tehnică pentru automobilele din proprietatea beneficiarului și care sunt descrise în anexa prezentului contract;*

b) *să asigure repararea automobilelor menționate în anexa 1, în termen maxim 48 ore de la momentul predării autoturimelor de către beneficiar prestatorului, cu mențiunea că solicitarea beneficiarului către prestator trebuie înaintată anticipat predării autoturismului cu minim 48 de*

ore pe adresele de e-mail: office.automotivelux.com;

c) să procure piesele de schimb necesare realizării activităților ce fac obiectul prezentului contract;

d) să păstreze o evidență riguroasă în ceea ce privește operațiunile efectuate precum și cele obligatorii de efectuat în viitor în funcție de numărul de kilometri sau de o perioadă temporală, pentru fiecare din autoturismele din anexa 1 prin intermediul unei agende service;

e) să asigure repararea automobilelor menționate în anexa 1, în cazul în care sunt daune în urma unor evenimente rutiere.”

Organele de inspecție sesizează că în Anexa 1 la contract (semnată doar de beneficiarul SC X SRL) sunt înscrise următoarele vehicule: X27X-Cap tractor Volvo, X96X-Semiremorcă Schimtz, X14X-Cap tractor Iveco Stralis, X15X-Semiremorcă Krone, X44X-Cap tractor Volvo, X97X- Semiremorcă Krone, X09X-Cap tractor Volvo, X01X- Semiremorcă Viberti, X98X-Semiremorcă Schimtz, X37X Mercedes Sprinter, X99X- Scania, X03X-Volvo.

Contractul mai prevede că „Tarifele practicate de prestator pentru efectuarea inspecției tehnice periodice cât și pentru serviciile de întreținere și reparare a automobilelor sunt prezentate în Anexa 2 la prezentul contract. Prestatorul garantează că nu va modifica aceste tarife, în ceea ce-l privește pe beneficiar, pe durata contractului de valabilitate a contractului.”

Societatea nu a prezentat la control nici Anexa 2 menționată în contract și nici situații de lucrări, devize de lucrări din care să rezulte că serviciile facturate de SC AL SRL sunt aferente autovehiculelor aflate în proprietatea societății.

Inspectorii fiscali mai precizează că SC X SRL înregistrează facturi cu servicii pentru autovehicule, în aceeași perioadă și de la alți furnizori pentru care facturile sunt însoțite de situații din care rezultă lucrările efectuate și autovehiculul căruia i-au fost destinate aceste servicii.

Prin urmare, cheltuielile în valoare de **X183 lei** (X184 lei în 2013+ X185 lei în 2014) au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 19, art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12 și pct. 48 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având în vedere prevederile art. 134 alin. (1) și (2), art. 134¹ alin. (1) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **X189 lei**, înscrisă în facturile având la furnizor datele SC AL SRL, din perioada august 2013- septembrie 2014.

6) În perioada 2012-2014 SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în valoare totală de X56 lei (X57 lei în 2012+ X58 lei în 2013+ X59 lei în 2014), aferente achiziției de materiale de construcții (oțel beton, plăci OSB, cherestea rășinoase etc.) și centrală termică.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste materiale „au folosite la imobilul situat în X, str. Oițelor, nr. 8B, unde societatea are înființat punct de lucru activitate birou, imobil finalizat efectiv ca și construcție în anul 2013, (...) în anul 2015 s-au putut depune înscrisurile necesare la ORC pentru înființarea punctului de lucru. (...) până la momentul emiterii actelor de către ORC cu privire la existența punctului de lucru la imobilul situat în X, str. Oițelor, nr. 8, societatea și-a desfășurat în mod neîntrerupt activitatea, neavând un alt loc în care să se poată desfășura activitatea, întrucât sediul societății scriptic se afla la fostul domiciliu al adminstratorului.”

Societatea a anexat la răspunsul formulat următoarele:

- Certificatul Constator emis la data de 10.08.2015 de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul X, conform căruia SC X SRL a declarat sediu secundar (punct de lucru) în municipiul X, str. Oițelor, nr. 8, județul X;

- Contractul de comodat încheiat la data de 04.08.2015 între PV (în calitate de proprietar și comodant) și SC X SRL (în calitate de comodatar), în care la pct. II „Obiectul contractului” este prevăzut că PV, în calitate de comodant „încredințează spre folosință gratuită spațiul

identificat ca fiind birou (...) cu destinația de birou/desfășurare a activității comodatarului”. Construcția este compusă din: „la parter o cameră, bucătărie, un birou, wind fang, hol, casa scării și etaj 3 camere, o baie, dressing, balcon hol+casa scării”.

Din documentele prezentate de societate nu rezultă obligativitatea efectuării de către SC X SRL, anterior datei de 04.08.2015, a unor investiții la spațiul pus la dispoziția societății de către administratorul/asociatul unic, iar înregistrarea punctului de lucru în anul 2015 nu probează utilizarea acestui spațiu, încă din anul 2012, în folosul societății. Mai mult, părțile nu au stabilit suprafața din total imobil care a fost pusă la dispoziția societății.

Organele de control precizează că societatea X SRL nu a avut în vedere destinația bunurilor în cauză (diverse materiale de construcții, centrală termică), nici din perspectiva faptului că acestea trebuiau tratate ca avantaj în natură obținut de domnul PV, având calitatea de angajat cu contract de muncă al acesteia.

Având în vedere faptul că achizițiile analizate în speță au fost înregistrate în evidențele societății înainte de data încheierii contractului de comodat, că nu s-a făcut dovada că acest spațiu a fost utilizat pentru nevoile societății și înainte de anul 2015, echipa de inspecție fiscală reține că achizițiile în speță, care au generat cheltuieli în sumă totală **X56 lei**, nu respectă dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. m), alin. (4) lit d), e) și l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 12, pct. 43 lit. c) și e) Titlul II - Impozitul pe profit din HG 44/2004.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aferent acestor bunuri puse la dispoziție gratuit altor persoane, a fost colectată TVA în sumă de **X60 lei**.

Deficiențele anterior prezentate, au avut ca efect diminuarea obligațiilor fiscale datorate de S.C. X S.R.L. bugetului de stat, urmare a inspecției fiind stabilite suplimentar de plată obligații fiscale principale în sumă de **X303 lei**, din care **X301 lei impozit pe profit și X302 lei TVA**.

Cu privire la aceste obligații, din documentele la dosar se reține că în baza prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr. 6657/12.11.2019, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul X sub nr. 325/21.11.2019, A.J.F.P. X a transmis organelor de cercetare penală rezultatele finale ale inspecției fiscale și aspectele constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.10.2019, întocmită ca urmare a inspecției fiscale efectuate la S.C. X S.R.L., pentru efectuarea de cercetări specifice, fiind sesizate aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9, alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prejudiciul total transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul X este în sumă de **X272 lei și se compune din X273 lei impozit pe profit și X274 lei TVA**.

În vederea soluționării contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-BV 477/31.10.2020 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-BV 391/31.10.2020, organul de soluționare a contestației a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunal X, prin adresa nr. 3238/18.03.2020, să comunice stadiul soluționării Sesizării penale nr. 6657/12.11.2019, înregistrată la Parchet cu nr. 325/21.11.2019, înaintată de A.J.F.P. X.

Prin adresa nr. X/2019 din 15.04.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 8678/28.04.2020, Parchetul de pe lângă Tribunalul X precizează că plângerea penală nr. 6657/12.11.2019 privind pe SC X SRL a fost înregistrată la unitatea de parchet sub nr. de dosar penal X/2019, și se află în lucru la I.P.J. X- Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale:

„art. 9 alin. (1) *“Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

[...]

c) evidentierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Totodată, potrivit prevederilor art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 277 **Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă**

(1) “Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți;

[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.”

Conform acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă și care are o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Este indiscutabil că între premisele infracțiunii care face obiectul sesizării organelor de cercetare penală și mijloacele de probă prezentate de petentă pentru justificarea tratamentului fiscal aplicat există o strânsă legătură, eventuala constatare de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni al cărei obiect material sunt documentele, facturile și contractele considerate de inspectorii fiscali ca fiind întocmite fictiv, urmând a avea o influență hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, astfel că se impune suspendarea acestei proceduri.

În acest context se rețin și prevederile alin. (4) al art. 277 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căruia:

„(4) *Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Astfel, se constată că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, având în vedere prevederile art. 277 alin. (4) antecitate și dispozițiile art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedură penală:

„Art. 28. - (1) *Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.”*

Organul de soluționare reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cauza C-225/02 Halifax&alții, CEJ precizând că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită: „*atunci când o persoană imposabilă sau un grup de persoane imposabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau*

naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C- 440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Totodată, se reține că practica judiciară internă a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *„constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. 189/2010 în care Curtea Constituțională a reținut că: *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală [...]. În același sens, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*, precum și Decizia nr. 401/2016, în care se apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin*

decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că SC X SRL face obiectul Sesizării penale nr. 6657/12.11.2019, înregistrată la Parchet cu nr. 325/21.11.2019, având în vedere că din verificările și instrumentările efectuate inspectorii fiscali au concluzionat că petenta a înregistrat în evidențele sale financiar-contabile documente referitor la care există suspiciunea că nu reflectă operațiuni economice reale, cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor către bugetul de stat consolidat.

Având în vedere că actele administrativ fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penală în vederea efectuării de soluționării cercetări față de SC X SRL sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele administrative de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturei penale.

Se reține că urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de control au apreciat faptul că X SRL a înregistrat și a considerat nejustificat ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de 2.259.183 lei, cu titlu de diurnă, cheltuieli de amortizare, cheltuieli cu achiziții de bunuri (combustibil, anvelope etc.) și servicii (reparații auto) a căror realitate nu a putut fi probată, și au procedat la stabilirea efectului fiscal al acestor constatări, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind astfel determinat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de X301 lei și TVA suplimentară în sumă de X302 lei.**

Ca urmare, deoarece speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA, drept de deducere care trebuie să aibă la bază documente ce evidențiază tranzacții reale și legale, numai organele penale putând stabili dacă documentele prezentate de contestatară atestă producerea fenomenelor economice înscrise în acestea sau consemnează operațiuni fictive, respectiv dacă societatea se face vinovată de infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele administrative de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, prioritatea de soluționare având-o organele penale, care se vor pronunța și asupra realității și legalității achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în evidența contabilă de S.C. X S.R.L.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.** A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță sunt suspiciuni privind comiterea unei fapte de evaziune fiscală. Ori a nu lua în

considerare aceste cercetări, ar putea conduce la o contrariere între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

Se reține că în Decizia nr. 2240/29.05.2018, ÎCCJ- Secția administrativ și fiscal a precizat că *„În aplicarea dispozițiilor art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală mai trebuie reținut că derularea simultană și în paralel a două proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, ceea ce conduce la violarea art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21 octombrie 2014 pronunțată de Curtea Europeană a Drepturilor Omului în cauza Lungu și alții împotriva României”*.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **X303 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA, sumă care a fost transmisă organelor de cercetare din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

Referitor la reluarea procedurii de soluționare a contestației, sunt incidente și prevederile pct. 10.2.-10.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, conform cărora:

„10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatarului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.”

În consecință, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

se va suspenda soluționarea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. F-X/31.10.2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019, pentru suma totală de **X303 lei**, din care **X301 lei impozit pe profit și X302 lei TVA**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

În ceea ce privește contestarea Procesului verbal nr. 642/31.10.2019, organul de soluționare reține că acest proces verbal a fost întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X în conformitate cu art. 132 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Acest act nu constituie titlu de creanță, nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil și astfel nu este susceptibil de a fi contestat.

III.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X298 lei și la TVA în sumă de X299 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au mai constatat următoarele deficiențe:

1) SC X SRL nu a înregistrat și nu a declarat în integralitate la organul fiscal veniturile obținute din activitatea desfășurată. Astfel, în urma analizării veniturilor înregistrate de societate în baza facturilor emise și evidențiate în jurnalele de vânzări prezentate de societate în raport cu veniturile evidențiate în balanțele de verificare în baza cărora au fost întocmite situațiile financiare anuale, echipa de inspecție fiscală a reținut că în perioada 2011-2013 societatea nu a înregistrat și declarat la organul fiscal venituri în valoare totală de **X42 lei** (X24 lei în 2011 + X32 lei în 2012+ X41 lei în 2013), fiind încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 12, Titlul II- Impozitul pe profit din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, sumă cu care s-a majorat profitul impozabil aferent celor trei ani.

2) Organele de control au constatat că există necorelații între datele înscrise în balanțele de verificare la 31 decembrie și datele declarate prin declarațiile cod 101- „Declarație privind impozitul pe profit” aferente anilor 2012 și 2013, în baza cărora s-a declarat impozitul pe profit datorat de societate pentru aceste perioade fiscale, respectiv că în anul 2012 prin declarația cod 101 societatea a declarat cheltuieli deductibile mai mari cu X45 lei față de cele înregistrate în balanța de verificare la data de 31.12.2012, sumă care a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al anului.

Se reține că aferent anului 2012, prin situațiile financiare anuale și declarația privind impozitul pe profit, SC X SRL a declarat la organul fiscal pierdere în valoare de X46 lei, dar potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2012 societatea înregistrează profit contabil în valoare de X47 lei.

Totodată, s-a constatat că în anul 2013, prin declarația cod 101, societatea a declarat venituri impozabile mai mici cu X50 lei față de cele înregistrate în balanța de verificare la data de 31.12.2013, sumă care a diminuat nejustificat rezultatul fiscal al anului.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct 12, Titlul II - Impozitul pe profit din HG 44/2004, organele de control au încadrat la nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2012 cheltuieli în sumă de **X45 lei** (X46 lei + X47 lei) și au reîntregit veniturile impozabile aferente anului 2013 cu suma de **X50 lei**, sumă care în mod nejustificat nu a fost preluată de către societate în declarația cod 101.

3) Echipa de control a constatat că societatea verificată nu a înregistrat în evidențele sale financiar-contabile, în totalitate, veniturile evidențiate în facturile emise pentru clienți, fiind încălcate dispozițiile legale reglementate de prevederile art. 6 alin (1) din Legea contabilității nr.

82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care a reîntregit veniturile impozabile în baza cărora s-a determinat rezultatul fiscal al anului 2013 cu suma de **X55 lei**.

4) În anul 2015 SC X SRL a dedus cheltuieli în sumă de X61 lei și TVA în sumă de X63 lei, aferente achiziției unei centrale termice Icare, conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății „a fost achiziționată de către administrator și montată la imobilul mamei acestuia”.

Drept urmare, organele de control au constatat că pentru cheltuieli în sumă de X61 lei societatea nu respectă dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (3) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au majorat profitul impozabil al anului 2014 cu această sumă. De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de **X63 lei**.

5) În anii 2011 și 2016 societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de piese de schimb și accesorii pentru motociclete (piese, geacă, pantaloni), de la SC M SRL, aferent cărora a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în sumă totală de X64 lei și TVA în sumă de X65 lei pe care le-a considerat deductibile din punct de vedere fiscal.

Deoarece societatea nu a justificat utilizarea vehiculului din categoria „*motocicletă*”, proprietate a administratorului, pentru activitatea desfășurată de SC X SRL, în conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Titlului II - Impozit pe profit, pct. 12, pct. 43 lit. b) și e) din HG 44/2004, echipa de control a majorat profitul impozabil cu suma de **X64 lei** (X66 lei în 2011+ X67 lei în 2016) aferentă achizițiilor de la SC M SRL.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 270 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de X65 lei.

6) În conformitate cu dispozițiile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. m) și alin. (4) lit. d) și lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a reținut că aferent achiziției de centrală termică, piese și servicii de montare centrală termică de la SC T SRL, pentru care a înregistrat costuri de X68 lei, având în vedere că bunurile au fost montate la domiciliul personal al d-nei contabil RM și nu au fost impozitate ca avantaj de natură salarială, SC X SRL nu are drept de deducere, motiv pentru care a fost majorat profitul impozabil aferent anului fiscal 2011 cu această sumă.

7) Conform datelor din cărțile de identitate ale autovehiculelor atașate spre exemplificare la răspunsul formulat la Notificarea din data de 03.09.2019, echipa de inspecție fiscală a reținut faptul că mijloacele de transport utilizate de SC X SRL în activitatea desfășurată sunt prevăzute a fi dotate cu anvelope cu dimensiuni (în diametru) „R22,5” sau „R19”.

Din verificarea facturilor de achiziție înregistrate în jurnalele de cumpărări aferente perioadei verificate, așa cum acestea au fost prezentate de societate în timpul controlului, s-a constatat că au fost înregistrate cu titlu de achiziții, anvelope de alte dimensiuni decât cele consemnate în cărțile de identitate ale autovehiculelor, astfel:

- în factura nr. 974/28.04.2011 în valoare de X69 lei (baza impozabilă X70 lei, TVA aferentă X71 lei) având înscris ca și furnizor SC SS SRL, CUI ROX, se consemnează achiziția a 2 buc. anvelope „175/R65/R14”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul VW Golf- aflat în proprietatea societății și înstrăinat ulterior către MM;

- în factura nr. 320044/27.10.2011 în valoare de X72 lei (baza impozabilă X73 lei, TVA aferentă X74 lei) având înscris ca și furnizor SC AI SRL, CUI ROX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „235/65/R17”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății,

aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul cu nr. de înmatriculare X01X, aflat în proprietatea administratorului, ce era folosit și în scopul societății;

- în factura nr. 318060/08.11.2011 în valoare de X75 lei (baza impozabilă în valoare de X76 lei, TVA aferentă X77 lei) având înscris ca și furnizor SC AI SRL, se consemnează achiziția a 2 buc anvelope „175/65/R16”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, aceste anvelope au fost montate pe autovehiculul cu nr. de înmatriculare X05X, aflat în proprietatea societății la acel moment, anvelope de iarnă;

- în factura nr. 1033256/12.11.2012 în valoare de X78 lei (baza impozabilă X79 lei, TVA aferentă X80 lei) având înscris ca și furnizor SC K SRL, CUIRX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „235/65/R16”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății aceste anvelope au fost achiziționate pentru autovehiculul cu nr. de înmatriculare X30X, care a intrat în patrimoniul societății în anul 2012, pentru care s-au perfectat actele de vânzare și înmatriculare ulterior, acesta aflându-se în folosința societății din noiembrie 2012, ulterior nemaifiind achiziționate anvelope pentru acest autovehicul, ci doar inițial la momentul achiziționării;

- în factura nr. 5879534/22.11.2012 în valoare de X81 lei (baza impozabilă X82 lei, TVA aferentă X83 lei) având înscris ca și furnizor SC E SRL, CUIROX, se consemnează achiziția a 2 buc. anvelope „205/60/R16”. Societatea afirmă că aceste 2 anvelope au fost achiziționate tot pentru autovehiculul înmatriculat cu nr. X05X, aflat în proprietatea sa;

- în factura nr. 5880289/11.12.2013 în valoare de X84 lei (baza impozabilă X90 lei, TVA aferentă 400 lei) având înscris ca și furnizor SC E SRL, CUIROX, se consemnează achiziția a 4 buc. anvelope „195/65/R14”, respectiv 4 buc anvelope „195/5/R15”. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății aceste anvelope au fost achiziționate pentru autovehiculul administratorului.

Echipa de inspecție fiscală reține faptul că explicațiile prezentate de societate nu sunt în concordanță cu datele și informațiile reținute din documentele de proveniență ale autoturismelor indicate prin răspunsurile formulate, X05X/VW Golf și X30X/BMW X5 (facturi de achiziție), în sensul că la data achiziției anvelopelor, societatea nu deținea în proprietate aceste autoturisme. Astfel, se precizează că autoturismul VW Golf- înstrăinat ulterior către persoana fizică MM, a fost achiziționat de SC X SRL în data de 06.09.2011 și nu în anul 2010, așa cum susține societatea, autoturismul cu nr. de înmatriculare X05X a fost achiziționat în data de 07.03.2012 și vândut în data de 27.12.2012, iar autoturismul X30X a fost achiziționat în data de 31.12.2012.

Potrivit bilanțelor de verificare lunare prezentate în timpul controlului, societatea înregistrează direct pe costuri achizițiile acestor bunuri, nu utilizează conturi specifice de gestiune a stocurilor. Societatea nu conduce nici evidența stocurilor de materiale pentru a fi posibilă atribuirea costului acestora vreunui autovehicul aflat în patrimoniu societății.

Din documentele prezentate nu rezultă că aceste anvelope au fost utilizate pentru autovehiculele aflate în patrimoniul societății în scopul desfășurării activității.

În condițiile prezentate, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003, echipa de inspecție fiscală stabilește nedeductibile fiscal la determinarea bazei impozabile aferente impozitului pe profit cheltuieli în sumă totală de **X87 lei** (X88 lei în 2011+ X89 lei pentru 2012 + X90 lei în 2013), aferente achizițiilor de cauciucuri în baza facturilor prezentate anterior. De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. a), b) și c) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată TVA în sumă de **X91 lei**.

8) În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, în perioada verificată, societatea a dedus cheltuieli cu prestări servicii de reparații auto și TVA aferentă acestor achiziții care au

fost destinate unor mijloace de transport care nu sunt în patrimoniul societății, conform următoarelor facturi:

- factura nr. 572/15.02.2011 emisă de SC M SRL, CUI RO X, în valoare de X92 lei, în care este înscris „reparație auto conf. comandă nr. 1487”; potrivit comenzii nr. 1487/22.12.2010 în care este înscris mijlocul de transport cu nr. X40X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, reparația s-a efectuat pentru autoutilitara marca Mercedes Benz Actros, achiziționată de către societate, în luna decembrie 2010, conform facturii nr. 15/16.12.2010, de la SC L SRL- în faliment- și care a fost înstrăinată după reparare către E SG- Bulgaria. Societatea menționează că factura de reparație a fost emisă mai târziu, însă comanda de reparare a autoutilitarei este din decembrie 2010. În factura nr. 15/16.12.2010 emisă de SC L SRL, CUI ROX, în valoare totală de X93 lei (X94 lei bază impozabilă, X95 lei TVA) este înscris: „cv cinci ansambluri auto, fiecare ansamblu format din autotractor marca Mercedes Benz tip Actros 1843LS și semiremorcă marca Krone tip SBP27, conform proces verbal de licitație din 16.12.2010”.

Societatea a indicat faptul că numărul de înmatriculare X40X a aparținut autotractorului Mercedes Benz Actros cu nr. șasiu WDB95X;

- factura nr. 1112396/14.02.2011 emisă de SC T SRL, CUI RO X, în valoare de X96 lei, în care sunt înscrise piese auto și lucrări mecanice pentru mijlocul de transport cu nr. X99X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, *„acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății, pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit deseori la deplasări în contul societății, neexistând un contract de comodat încheiat la acea vreme”*. Nu au fost prezentate documente pentru justificarea celor afirmate, respectiv cu foi de parcurs din care să rezulte exploatarea mijlocului de transport în interesul societății;

- facturile nr. 68547/19.02.2012 și nr. 70878/17.04.2012 emise de SC EM SRL, CUI ROX, în valoare totală de X97 lei (X98 lei baza impozabilă și X99 lei TVA), în care sunt înscrise piese auto și manoperă pentru mijlocul de transport cu nr. X01X. Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit și pentru deplasări în interesul societății, dar nu au fost prezentate documente care să probeze cele afirmate;

- factura nr. 820/07.06.2016 emisă de SC ES SRL, CUI ROX, în valoare totală de X100 lei (X101 lei baza impozabilă și X102 lei TVA), în care este înscris „reparații auto conf. deviz. 1375; piese auto conf. deviz 1375”, fără a se menționa mijlocul de transport, iar în deviz este înscris „reparat injectoare BMW (6x360=2.160)”. Societatea a precizat că *„acest autovehicul s-a aflat în proprietatea administratorului societății, pentru o scurtă perioadă de timp, fiind folosit deseori la deplasări în contul societății, neexistând un contract de comodat încheiat la acea vreme”*, dar nu au fost prezentate documente care să probeze cele afirmate,

Urmare a controlului, pentru cheltuielile în sumă de **X304 lei** (X104 lei în 2011+ X105 lei în 2012+ X106 lei în 2016) nu s-a acordat drept de deducere, devenind incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), art. 21 alin. 4 lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal/ 19 alin. (1), art. 25 alin (1) și alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile normelor metodologice date în aplicare. De asemenea, potrivit prevederilor art. 128 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare/ art. 271 alin. (4) lit. b) din Legea 227/2015, a fost colectată TVA în sumă de **X305 lei**.

9) Organele de control au constatat că în mod eronat în anul 2011 societatea verificată a înregistrat în contul 612-„Cheltuieli cu redevențe și chirii” suma totală de X108 lei, aferentă ratelor de leasing financiar facturate de către Transilvania Leasing IFN SA pentru achiziționarea unui autovehicul marca VOLVO, tipul FH12T42, în baza contractului de leasing financiar nr. 3657/ 25.09.2007 având o durată de 48 luni.

Dat fiind faptul că este vorba despre un contract de leasing financiar, pentru acest mijloc de transport societatea a dedus în mod eronat valoarea ratelor de leasing, în acest caz societatea având drept de deducere pentru valoarea amortizării.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a determinat amortizarea lunară aferentă acestui autovehicul ținând cont de valoarea de intrare menționată în Fișa de calcul a contractului de leasing financiar nr. 3657/25.09.2007, pentru o perioadă de 5 ani, astfel: valoarea amortizării lunare este de X109 lei (X110 lei valoarea mijlocului de transport/5ani /12 luni).

Pentru anul 2011, din valoarea totală a ratelor de leasing, de X111 lei, a fost scăzută valoarea amortizării, în sumă de X112 lei, rezultând o diferență de **X113 lei** cheltuieli deduse în mod nejustificat din profitul impozabil al anului 2011, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

10) În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe privind modul de declarare de către societatea verificată a TVA deductibilă, în sensul că există diferențe între TVA deductibilă raportată prin deconturile de TVA și TVA deductibilă înregistrată în jurnalele de cumpărări, rezultând că în perioada decembrie 2011- decembrie 2016 societatea a raportat prin deconturile de taxă TVA deductibilă în plus față de TVA deductibilă înregistrată în jurnalele de cumpărări în sumă totală de **X275 lei**, fiind încălcate prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin deducerea de TVA pentru care nu au fost prezentate documentele legale (facturi) pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea a încălcat

11) Conform constatărilor organelor de control, în perioada supusă verificării societatea nu a declarat TVA colectată în sumă totală de **X281 lei**, încălcând prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), coroborat cu prevederile art. 140 alin. (1) și art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

12) Organele de control au constatat că în anul 2012 societatea a emis factura seria BVLDW nr. 1258/04.01.2012 în valoare de X40 euro (echivalent a X282 lei) în regim de scutire de TVA, în care la datele de identificare ale cumpărătorului sunt înscrise următoarele „Cumpărător: Ahma Alhajk Othman; CIF 002807297; Sediul Free Zone; Alzarka Iordan”, iar obiectul tranzacției îl constituie „autotractor MERCEDES WDB934062K899614”, dar nu a prezentat documente care să justifice că bunul a fost livrat în afara României.

Drept urmare, deoarece nu există document de transport care să probeze că bunurile au părăsit teritoriul României, în conformitate cu prevederile art. 132 alin. (1) lit. c) locul livrării este în România și devin incidente prevederile art. 126 alin. (1) și ale art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea fiind impozabilă în România.

În urma inspecției a fost colectată TVA suplimentară în sumă de **X283 lei** (X282 lei x 24%).

13) Echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă verificării societatea nu a înregistrat în jurnalele de vânzări următoarele facturi:

- în facturierul seria BVLDW de la nr. 0001601 la nr. 0001650 s-a identificat factura 0001650/19.10.2012 (doar exemplarele roșu și verde), emisă către SC AN SRL în valoare totală de X284 lei, din care baza impozabilă în valoare de X285 lei cu TVA aferentă în valoare de X286 lei cu mențiunea „anulat”. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2012, și nici ulterior;
- în facturierul de la nr. 0002701 la nr. 0002750 s-a identificat factura 0002735/12.02.2014, emisă către SC US SRL în valoare totală de X287 lei, din care baza impozabilă în valoare de X288 lei, cu TVA aferentă în valoare de X289 lei. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii februarie 2014, și nici ulterior;
- în facturierul de la nr. 0003151 la nr. 0003200 s-a identificat factura 0003153/02.09.2014, emisă către SC C Valentin ITS SRL, în valoare totală de X290 lei, din care baza impozabilă în valoare de X291 lei, cu TVA aferentă în valoare de X292 lei. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii septembrie 2014, și nici ulterior;

- în luna octombrie 2014, societatea a emis factura seria E nr. 00001/17.10.2014 către SC Cea Cablagi Electrici Asemblati SRL în valoare totală de X293lei din care baza impozabilă în valoare de X294 lei, cu TVA aferentă în valoare de X295 lei. Factura nu se regăsește înregistrată în jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2014, și nici ulterior.

Prin explicațiile date societatea susține că facturile apar ca fiind înregistrate și operate de vechiul contabil, chiar dacă din eroare nu apar înserate în Jurnalele de vânzări și că raportările efectuate la momentul respectiv s-au efectuat ținând cont de aceste facturi, dar nu probează cele susținute, iar pentru factura nr. 0001650/19.10.2012 societatea nu a prezentat exemplarul albastru precizând că acesta a fost depus la instanța de judecată în dosarul în care are calitate de debitoare Umersa Serviz SRL.

Urmare a inspecției, în conformitate cu prevederile art. 134 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134² alin. (1) și alin. (3), coroborat cu prevederile art. 140 alin. (1) și art. 156 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost colectată suplimentar TVA în sumă totală de **X300 lei**.

14) Organele de control au constatat că societatea a întocmit facturi de prestări de servicii în regim de scutire de TVA pentru beneficiari din Comunitatea Europeană care nu au comunicat cod de valid de înregistrare în scopuri de TVA.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2), art. 126 alin. (1), art. 140 alin. (1), art. 150, alin. (1) și ale art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA cu cota de 24% în sumă totală de **X296 lei** (X297 lei valoarea serviciilor facturate în regim de scutire x 24%).

Organul de soluționare reține că aferent acestor deficiențe, prezentate anterior la punctele 1-14, urmare a inspecției fiscale organele de control au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații de plată suplimentare în sumă totală de **X297 lei**, din care **X298 lei impozit pe profit și X299 lei TVA**, iar prin contestația formulată, societatea nu aduce în susținere motivații în fapt și în drept, și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.

art. 276 Soluționarea contestației

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

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.5 Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la

motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

2.6. *Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.*

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) ***nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Ori în speță, prin contestația depusă petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de **X297 lei**, din care **X298 lei impozit pe profit și X299 lei TVA**.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, antecitate, **urmează a fi respinsă ca nemotivată** contestația societății pentru obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **X297 lei**, din care **X298 lei impozit pe profit și X299 lei TVA**.

III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X306 lei și la TVA în sumă de X12 lei

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care motivațiile petentei nu sunt în măsură să conducă la o altă situație de fapt fiscală și nu sunt susținute de documente.

În fapt, în urma verificărilor efectuate inspectorii fiscali au constatat că în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli prestări servicii de reparații auto în sumă de X11 lei cu și TVA aferentă în sumă de X12 lei, în baza facturii nr. 10307/11.07.2016 emisă de SC M SRL, CUI ROX (valoare totală de X10 lei). Deoarece în factură nu a fost menționat mijlocul de transport pentru care au fost efectuate aceste reparații, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 25 alin (1) și alin. (4) lit. d) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile normelor metodologice date în aplicare, echipa de control a încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă de **X11 lei**.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 271 alin. (4) lit. b) din același act normativ, a fost colectată TVA în sumă de **X12 lei**.

În motivarea contestației petenta susține că au fost excluse de la deducere cheltuielile pe motiv ca nu s-a specificat în mod clar pe factură și deviz pentru ce autovehicul s-a efectuat reparația, în condițiile în care pe factură s-a înscris în reparații autovehiculul IVECO, fără a se menționa numărul de înmatriculare, însă, precizează petenta, la momentul solicitării de lămuriri a menționat că autovehiculul aflat în patrimoniul societății marca IVECO este unul singur, iar acesta poartă numărul de înmatriculare X14X.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 25 alin (1) și alin. (4) lit. d) și ale art. 271 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile normelor metodologice date în aplicare aprobate prin HG 1/2016, conform cărora:

„art. 19- Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25- Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

Norme metodologice

„(4) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) bunurile, mărfurile și serviciile acordate acționarilor sau asociaților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;”

art. 271- Prestarea de servicii

„(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al

personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

Norme metodologice

„(7) În sensul art. 271 alin. (4) din Codul fiscal, nu sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, precum și prestarea de servicii în mod gratuit, pentru scopuri legate de desfășurarea activității sale economice. Sunt asimilate unei prestări de servicii efectuate cu plată utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau serviciile prestate în mod gratuit de către persoana impozabilă pentru uzul propriu, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice și nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile cheltuielile care sunt efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului.

Pe linie de TVA legiuitorul a dispus că reprezintă prestare de servicii efectuată cu plată, pentru care există obligația colectării TVA, serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

În privința susținerilor de fapt ale contestatarei, se reține că la dosarul contestației nu s-au depus înscrisuri din care să rezulte că reparația a fost efectuată la autovehiculul aflat în patrimoniul societății marca IVECO, cu numărul de înmatriculare X14X, iar nedepunerea unor înscrisuri doveditoare nu permite organului de soluționare a contestației analiza veridicității celor susținute de reprezentantul societății.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora petentul trebuie să prezinte dovezile pe care se întemeiază contestația și ale art. 276 alin. (1) din același act normativ, care prevede că în soluționarea contestației organul competent va verifica cele invocate de petent, analiza contestației făcându-se în limitele sesizării, în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.

Drept urmare, date fiind cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X306 lei și la TVA în sumă de X12 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (1) lit. a) și alin. (3) și ale art.

DECIDE:

1) Suspendarea soluționării contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/31.10.2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.10.2019, pentru suma de **X303 lei, din care X301 lei impozit pe profit și X302 lei TVA, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.**

Procedura administrativă urmează să fie reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal sesizează organul de soluționare competent cu privire la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/31.10.2019**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X297 lei, din care X298 lei impozit pe profit și X299 lei TVA.**

3) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/31.10.2019**, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru **impozitul pe profit în sumă de X306 lei și la TVA în sumă de lei X12 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

DIRECTOR GENERAL