



DECIZIA nr. 618 /2018
privind soluționarea contestației formulată de
SC XXX SRL, XX ,
înregistrată la D.G.R.F.P. XX
sub nr. GLR_REG X/16.04.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX – Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii XX-Inspectie Fiscala prin adresa nr.2018, asupra contestației formulată de **SC XXX SRL, XX** , împotriva Deciziei de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018.

SC XXX SRL, are sediul în jud. XX , mun. XX, XX, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul XX sub nr. XX, are codul de identificare fiscală RO XX și este reprezentată legal prin administrator judiciar CI XX și administrator special XX, care au semnat și aplicat amprenta ștampilei pe contestația depusă în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației privește Decizia de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018, prin care au fost stabilite obligații suplimentare și diminuarea pierderii fiscale de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituita la nivelul regiunii XX-Activitatea de Inspectie Fiscală, astfel:

- | | |
|------------------------------|------------|
| - TVA | - ... lei; |
| - Impozit profit | - ... lei; |
| - Diminuare pierdere fiscală | - ... lei |

Analizând **termenul de depunere** a contestației se constată că, Decizia de impunere nr. ... 2018, referitoare la obligațiile de plată suplimentare, precum și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018, au fost transmise contribuabilului în data de2018, prin poștă, cu adresa nr. X 2018, iar contestația a fost depusă la D.G.R.F.P. XX – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Constituită la nivelul regiunii XX-Activitatea de Inspectie Fiscală, prin poștă, în data de2018, înregistrată sub nr.2018.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art. 272 alin.(1) și alin.2, lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. XX este legal investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin contestația formulată, SC XXX SRL, XX, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care au fost stabilite obligații suplimentare cu titlu de impozit profit în suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... 2018 prin care a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de ... lei, precum și a R.I.F. nr. ... 2018, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere și a măsurilor din dispoziția de măsuri nr. ... 2018, motivat de faptul că:

I.1 Referitor la situația privind înregistrarea în evidența contabilă de cheltuieli fără documente justificative, conform anexa 4 la RIF.

SC XXX SRL contestă suma de ... lei la care se adaugă TVA în suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în conturile 6022 și 635, în baza unor bonuri fiscale (pentru achiziția de roșii, combustibil și trecere pod), din perioada mai 2012-decembrie 2016, pe rațiunea că nu au fost prezentate echipei de control facturi cu invocarea ordinului nr. 3512/2008 și art.6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 82/1991.

Societatea învederează faptul că a realizat înregistrări contabile în baza de documente justificative emise de furnizori obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale, aparate pe care OUG 28/1999 prevede obligativitatea fiscalizării de înșasi organele fiscale din cadrul ANAF.

SC XXX SRL apreciază că la momentul efectuării controlului, afirmația organelor de inspecție fiscală că nu a prezentat documente justificative, apare ca o măsură excesivă, deoarece bonurile fiscale erau emise de agenți economici cu drept și obligație în utilizarea, respectiv eliberarea, bonurilor fiscale.

Petenta menționează că prin pct. 2 al ordinului 3512/2008, menționarea părților în document este facultativă și că acestea se înscriu când este cazul, astfel contestatara apreciază că bonurile fiscale emise de o casa de marcat fiscalizată întrunește calitatea de document justificativ.

Din punctul de vedere al petentei „culpa în emiterea de documente, în speța bonuri fiscale, aparține cel mult agentului economic de la care am achiziționat serviciul/marfa și organelor abilitate în înregistrarea și verificarea legalității documentului emis”.

Contestatara menționează că realitatea operațiunii economico-financiare este justificată și prin faptul că serviciile de natura celor achiziționate de la agenții economici pe baza de bon fiscal au fost achitate de societate, în cea mai mare parte, prin decontare bancară, fiind realizate în scopul și potrivit obiectului de activitate al societății.

Din concluziile raportului, în aprecierea de ansamblu a situației de fapt fiscale, s-a avut în vedere că societatea nu avea în proprietate autovehicule, primul mijloc de transport fiind achiziționat în 2014 - un cap tractor.

Referitor la concluzia organului fiscal că societatea nu avea în proprietate autovehicule, primul mijloc de transport fiind achiziționat în 2014 - un cap tractor, petenta menționează că „nici o lege nu se interzice ca în desfășurarea activității de desfacere angro de cereale să nu poată fi folosite bunuri aparținând terților, fiind puse la dispoziția echipei de control Acordul de folosință pentru bunul folosit în realizarea obiectului de activitate, societatea neînregistrând cheltuieli deductibile cu folosința mijloacelor de muncă, astfel ca nu a influențat în acest mod venitul impozabil”.

XXX SRL precizează că a avut personal detașat în perioada 01.05.2012 până la 03.12.2013 și începând cu data de 03.12.2013 societatea a desfășurat activitate cu personal propriu.

I.2 Referitor la situația privind cheltuielile ce nu aparțin societății, organul fiscal a apreciat ca nedeductibile fiscal o serie de cheltuieli cu reparatii mijloace de transport ce nu aparțin societății”, petenta invocă că folosește respectivele mijloace de transport pentru obținerea de venituri.

De asemenea contestatara susține că atâta timp cât societatea obține venituri din comerț și transport de mărfuri, indiferent de modul de deținere a mijlocului de transport, acesta trebuie restituit proprietarului în starea în care a fost dat spre folosință, iar cât timp au intervenit defecțiuni din uzul bunului, proprietatea terțului, dat spre folosință gratuită către **SC XXX SRL**, este normal să îl întrețină corespunzător să-i facă reparațiile necesare.

Petenta invederează ca nelegală, stabilirea cheltuielilor cu reparația unor bunurilor „de gen proprii” ca nedeductibile, invocând că organul de control recunoaște venitul nu înșa și cheltuielile necesare obținerii sale, care sunt justificate cu documente, prezentate astfel:

- “Factura nr. ... 03.2013 emisa de SC XXSRL cu o valoare fara TVA in suma de ... lei si factura nr. ... 2013 emisa de XX SRL in valoare de ... lei reprezintă cheltuieli cu reparațiile pentru autovehiculul cu numărul de înmatriculare XX, serie sașiu XX. Acest autovehicul nu aparține contribuabilului verificat iar reparațiile efectuate sunt pentru un bun care nu aparține societății”.

Precizează că semiremorca cu număr de înmatriculare XX este achiziționată de XXX SRL în data de 14.12.2012 conform contractului de vânzare-cumpărare nr. ... 12.2012 încheiat cu SC XXSRL.

„Facturile nr. ... emise de SC XX SRL, SC XXX SRL si SC XXXX SRL în valoare fara TVA de ... lei ce reprezintă cheltuieli cu reparațiile si piese de schimb pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care sa rezulte pentru ce autovehicul au fost făcute aceste cheltuieli, drept pentru care contribuabilul nu face dovada utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile”.

Precizează că respectivele cheltuieli reprezintă achiziționarea de anvelope pentru semiremorca ... , respectiv cap tractor număr

„Factura nr. ... 10.2015 emisa de SC XX SA cu o valoare fara TVA de ... lei prin care au fost facturate prestări de servicii fara a se preciza natura serviciilor si pentru care contribuabilul nu a prezentat in timpul inspecției documente din care sa rezulte utilizarea acestor servicii in scopul activității economice”.

Menționează că prestările sunt trecute detaliat in contractul de prestări servicii maciniș porumb nr. ... 10.2015.

„Facturile nr. ... emise de S.C. XXS.R.L, S.C. XXxSRL, S.C. XXxxS.R.L., prin care au fost facturate servicii transport in valoare fara TVA de XXxx lei pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost făcute in scopul activității economice”.

Referitor la facturile în valoare de XXxx lei fără TVA, precizează că acestea reprezintă transport de cereale in folosul societății pentru care anexează documente ce dovedesc acest lucru.

„Factura nr. ... 09.2016 emisa de S.C. ... S.R.L, prin care a fost facturata cantitatea de ... litri de motorina euro, in valoare de ... lei fara TVA, S.C. XXX S.R.L. nu deține bunuri pentru depozitarea acestei cantități, pe factura este trecut ca mijloc de transport ... fiind autotractor si cisterna mărfuri periculoase, pentru combustibilul

achiziționat contribuabilul nu a prezentat documente ca acesta a fost efectiv achiziționat, documente din care sa rezulte locul in care a fost depozitat, modalitatea de consum si daca a fost utilizat in scopul desfășurării activității economice”.

Cu privire la suma de ... lei fara TVA plus TVA de ... lei, menționează că motorina a fost descărcata in rezervorul proprietate al ... SRL cu sediul în XX cu care SC XXX SRL a avut contract de custodie nr.2016, de unde au fost alimentate comioanele X XX si XXaparținând societății, precum si autoturismul XX cu nr. XX.

I.3 Referitor la facturile emise de SC XX SRL si SC XX SRL, contestatoarea afirmă faptul ca motorina achiziționată de la aceste doua societăți a fost folosită pentru alimentarea fractionata(pe cursa si necesar) a camioanelor, combustibilul fiind facturat pe cantitatea total alimentata într-o anume perioada (dupa mai multe alimentari) pentru care exista justificare prin centralizatoarele de consumuri prezentate echipei de control. Valoarea cantitatii de combustibil achiziționata a fost achitata prin banca, sens în care apreciază ca nelegala, masura stabilită de organul fiscal.

I.4 Referitor la situatia privind centralizarea justificarilor de combustibil.

Subscrisa apreciaza ca valoarea de ... lei – baza impozabila, cu TVA aferenta în suma de ... lei au fost în mod nelegal stabilite ca nedeductibile, deoarece organul de control a avut în vedere numai combustibilul justificat si consumat de camioane în perioada ianuarie 2013 - septembrie 2017.

Petenta precizeaza ca a avut consum de combustibil si pentru autoturismul societatii, acesta fiind folosit de catre administrator în interesul activitatii, rulajul societatii dovedeste necesitatea platilor zilnice, deplasarea la furnizori pentru contracte și la clienti, in acelasi scop, precum și la sole în perioada recoltarii sau silozuri.

I.5 Referitor la situatia privind ajustarea TVA pentru marfa constatata lipsa în gestiune.

SC XXX SRL consideră că eronat s-a procedat la ajustarea TVA în suma de ... lei aferentă unor marfuri constatate lipsa, pe considerentul că „cerealele/ marfurile depreciate, au regim de taxare inversa și , societate nu a colectat TVA aferentă”.

Petenta precizează că pierderile/deprecierile sunt inerente în activitatea desfasurată, sens în care au fost intocmite procese verbale de constatare, considerând că echipa de control nu trebuia să procedeze la ajustarea TVA si recalcularea impozitului pe profit aferentă marfii depreciate, deoarece nu se poate stabili TVA de plată în conditiile în care, achizițiile au fost cu taxare inversa.

Pentru cele invederate, solicitam admiterea contestatiei, iar pe fond sa dispuneti anularea deciziilor de impunere nr. ... 2018 si nr.2018 prin care au fost stabilite obligații suplimentare în suma de ... lei și o diminuarea a pierderii fiscale în sumă de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. ... 2018 privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.2018, referitor la aspectele contestate, organele fiscale au consemnat urmatoarele:

A. Impozitul pe profit

A1. Perioada 01.04.2012-31.12.2014

Verificarea impozitului pe profit s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 01.04.2012 - 31.12.2014, în baza evidențelor fiscale, declarațiilor și documentelor financiar - contabile puse de contribuabil la dispoziția organului de inspecție fiscală, prin sondaj în conformitate cu prevederile art. 97, alin.(3), lit. a) din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada verificată, 01.04.2012 – 31.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile stabilită suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

I. Suma de ... lei reprezentând cheltuieli înregistrate de contribuabil în evidența contabilă în conturile 6022 și contul 635, în baza unor bonuri fiscale (prezentate în anexa nr.4 la RIF), pentru care contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției documentele justificative de achiziție (facturi) în conformitate cu pct. 2 din ORDIN nr. 3.512/2008 și nu a respectat prevederile art.6, alin. (1) și (2) din Legea nr.82/1991.

Cheltuielile respective au fost stabilite ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit întrucât nu se încadrează în excepția prevăzută de Titlul VI, punctul 46, alin (2), HG nr.44/2004, normele de aplicare a Codului Fiscal, cu completările și modificările ulterioare potrivit căruia :

- "Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului,"

Modificat prin H.G. nr 84/2013, conform căruia:

- "Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe baza de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA, al beneficiarului".

La stabilirea cheltuielilor înregistrate în conturile 6022 și contul 635, ca nedeductibile fiscal, s-au avut în vedere și următoarele aspecte:

- în anul 2012 societatea nu a avut angajați, primele angajări de personal au fost făcute în luna decembrie 2013;

- societatea nu deține în proprietatea societății autovehicule care să consume carburant, prima achiziție de autovehicule a fost efectuată în mai 2014, un cap tractor.

- societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală un Acord - Drept de Folosință Temporară nr.04.2012 și nr.04.2012 ce face parte din contractele de leasing încheiate între S.C. XX IFN . și S.C. XX S.R.L. nr. ... , prin aceste acorduri în perioada 25.04.2012 - 24.04.2013, dreptul de folosință asupra x autotractor și XX semiremorcă se extinde și la S.C. XXX S.R.L., însa contribuabilul nu a prezentat și documente din care să rezulte că aceste bunuri au fost utilizate de S.C. XXX S.R.L., de asemenea nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul și în ce condiții, S.C. XX S.R.L. pune la dispoziția S.C. XXX S.R.L. bunurile menționate.

- pentru consumurile de combustibil societatea a prezentat în timpul inspecției justificări ale consumului însa din centralizarea acestor consumuri așa cum rezulta și din anexa nr.8 la RIF, contribuabilul nu poate justifica în totalitate consumul de carburanți achiziționați în scopul activității economice.

Având în vedere cele de mai sus, suma de ... lei a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal în timpul inspecției fiscale, având în vedere prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare

II. Suma de ... lei, reprezintă 50% din baza de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor cu reparații și combustibil, înregistrate în evidența contabilă, aferente autoturismelor, limitarea acestor cheltuieli a fost efectuată în timpul inspecției întrucât contribuabilul nu a prezentat documente pentru justificarea utilizării exclusive a autoturismelor în scopul activității economice (anexa nr.5 la RIF).

În urma inspecției fiscale, deductibilitatea acestor cheltuieli a fost limitată la 50% în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (4) lit. t din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare coroborate cu alin. 2, pct. 49², titlul II din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare

III. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite în urma inspecției fiscale (anexa nr. 6 la RIF), întrucât contribuabilul nu poate face dovada destinației acestora în folosul activităților economice desfășurate, reprezentând reparații ale unor bunuri ce nu aparțin societății sau pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile sau prestările de servicii au fost efectiv realizate, după cum urmează:

- factura nr.2013 emisă de S.C. XXS.R.L. cu o valoare fără TVA în sumă de ... lei și factura nr.2013 emisă de XX S.R.L. în valoare de XX reprezintă cheltuieli cu reparațiile pentru un autovehicul cu numărul de înmatriculare XX. Acest autovehicul nu aparține contribuabilului verificat, iar reparațiile efectuate sunt pentru un bun care nu aparține societății.

- facturile nr. ... emise de S.C. XX S.R.L. și factura nr.2013 emisă de S.C. XX S.R.L. în valoare totală ... lei ce reprezintă reparații pentru autovehiculele cu numerele de înmatriculare ... și Aceste autovehicule nu aparțin societății iar cheltuielile de reparații care au fost efectuate sunt pentru bunuri ce nu aparțin societății.

Pentru autovehiculul cu numărul de înmatriculare ... societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție un Acord - Drept de Folosința Temporară nr.04.2012 ce face parte din contractul de leasing încheiat între S.C. XX IFN . și S.C. XX S.R.L., prin care, pentru perioada 25.04.2012 - 24.04.2013, dreptul de folosința asupra bunului se extinde și la S.C. XXX S.R.L., facturile de reparații au fost înregistrate în evidența contabilă în perioada în care acest acord nu mai era valabil, iar contribuabilul nu a prezentat contracte din care să rezulte de ce S.C. XXX S.R.L. suporta cheltuielile cu reparații pentru bunurile ce aparțin S.C. XX S.R.L..

- facturile nr. xxx , emise de S.C. XXS.R.L., S.C. XX S.R.L, S.C. xxx S.R.L, în valoare fără TVA de ... lei ce reprezintă cheltuieli cu reparațiile și piesele de schimb pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte pentru ce autovehicul au fost făcute aceste cheltuieli, contribuabilul nu face dovada utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

- facturile nr emise de furnizorul S.C. XX S.R.L., în valoare fără TVA de ... lei, ce reprezintă cheltuieli de transport, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte că acestea au fost efectiv prestate, având în vedere că S.C. XX SRL în perioada iulie - septembrie 2013 nu deține decât o semiremorcă XX ce a fost închiriată în perioada iulie 2013 - februarie 2014 contribuabilului verificat, în evidența contabilă a S.C. XXX S.R.L. sunt înregistrate facturile ... , reprezentând chiria pentru semiremorcă.

- factura nr. XX .05.2013 emisă de S.C. XX S.R.L. cu o valoare fără TVA de 201,61 lei, prin care au fost facturate prestări de servicii fără a se preciza natura serviciilor și pentru care contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției documente din care sa rezulte utilizarea acestor servicii în scopul activității economice.

În conformitate cu prevederile art.21, alin.(1), art.21, alin.4, lit. m din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct. x Titlul II din H.G. 44/2004 , cheltuielile aferente facturilor menționate mai sus, au fost considerate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit .

IV. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul achiziționat de la S.C. XX S.R.L, stabilite ca nedeductibile fiscal în urma inspecției fiscale, având în vedere următoarele :

- pentru achizițiile efectuate în perioada septembrie 2014 - decembrie 2014 de la S.C. XX S.R.L, (cantitatea de ... litri), S.C. XXX S.R.L. nu deține bunuri ce pot fi utilizate pentru depozitarea motorinei, nu a prezentat în timpul inspecției documente din care să rezulte unde a fost depozitată motorina precum și mașinile care au consumat acest combustibil;

- cu facturile nr. ... , emise de furnizorul S.C. XX S.R.L., înscrise în anexa nr.7 la RIF , au fost facturate cantități cuprinse între ... și ... de litri, la rubrica mijloc de transport fiind înscrise următoarele autovehicule:

➤ ... (autotractor) aparține societății S.C. XX S.R.L. în perioada octombrie - noiembrie 2014, când au fost emise facturile de către S.C. XX S.R.L;

➤ XX (semiremorca specializată cisternă), aparține lui S.C. XX S.R.L. în perioada noiembrie - decembrie 2014, când au fost emise facturile de către S.C. XX S.R.L , astfel, organele de control au constatat că S.C. XX S.R.L nu deținea mijloace de transport ce puteau să transporte combustibil și nici nu declară achiziții de servicii de la societăți ce ar putea efectua astfel de transporturi.

Din consultarea bazei de date ANAF reise că S.C. XX S.R.L este societate declarată inactivă începând cu data de2015, iar furnizorii S.C. XX S.R.L, sunt societăți ce nu și-au îndeplinit obligațiile declarative în sensul că nu au depus bilanțuri contabile și nici declarații de impozit pe profit, fiind ulterior radiate.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative, în afară de facturi privind achizițiile de carburant de la S.C. XX SRL, precum și ce mașini (nr.inmatriculare, persoana responsabilă) au beneficiat de acest carburant, locul alimentării și depozitarii, d-nul XX în calitate de administrator special, a răspuns prin nota explicativa din data de XX (întrebarea nr.6) „Camioanele societății au alimentat în XX și/sau ... în funcție de locația unde se afla camionul la data alimentării”.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că SC XXX SRL nu poate face dovada achiziției respectiv, justificarea consumului acestui combustibil în folosul activităților economice desfășurate, suma de ... lei fiind stabilită ca nedeductibilă fiscal în conformitate cu prevederi art. 11, alin.(1) și art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

V. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul stabilite ca nedeductibile fiscal în urma inspecției fiscale intrucât contribuabilul nu poate face dovada destinației în folosul activităților economice desfășurate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a prezentat justificarea consumului de combustibil prezentând situația centralizatoare a consumului pe fiecare luna în parte, cursele efectuate, kilometri parcuși. Din centralizarea acestor consumuri(anexa nr.8 la prezentul raport de inspecție fiscală), ținând cont și de combustibilul pentru care societatea nu deține documente justificative de achiziție (punct

l), de limitarea la 50 % a combustibilului pentru autoturisme (punct II), achiziția de combustibil de la achizițiile de combustibil de la SC XX SRL (punctul IV) a rezultat combustibilul pentru care societatea nu poate face dovada consumului în scopul activității economice.

Conform celor menționate mai sus organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu combustibilul nedeductibile fiscal în sumă de ... lei având în vedere prevederile art. 21, alin.(1), din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

A1. Impozitul pe profit

Pentru perioada 01.01.2015-30.09.2017, organele de inspecție fiscală, față de pierderea înregistrată de societate, au stabilit o diminuare a acesteia cu suma de ... lei, conform următoarelor constatări:

I. Suma de XX lei reprezentând cheltuieli înregistrate de contribuabil în evidența contabilă în conturile 6022 și contul 635, în baza unor bonuri fiscale (anexa nr. 4 la RIF), pentru care contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției documentele justificative de achiziție (facturi) în conformitate cu pct.2 din ORDIN nr. 3512/2008 - Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile privind documentele financiar-contabile, cu completările și modificările ulterioare, contribuabilul nu a respectat prevederile art.6, alin. (1) și (2) din Legea nr. 82/1991.

Din răspunsul formulat în nota explicativă dată de către d-nul XX în calitate de administrator special, a rezultat că „bonurile fiscale, care din omisiune nu au înscrise numele beneficiarului au fost achiziționate pentru desfășurarea obiectului de activitate al societății de transport marfa, fapt dovedit de extrasele bancare ale societății privind decontarea acestora”. Echipa de inspecție nu poate reține aceste aspecte întrucât înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor a fost făcută fără a deține un document justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada intrării în gestiune a carburanților sau a taxelor. Menționăm următoarele aspecte:

Suma de XX lei a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal de către organul de inspecție, având în vedere prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare și respectiv art 25, alin.(1), din Legea nr. 227/2015 cu completările și modificările ulterioare

II. Suma de ... lei, reprezintă 50% din baza de calcul a cheltuielilor cu reparațiile și combustibilul, aferente autoturismelor, limitarea acestor cheltuieli a fost limitată în timpul inspecției, întrucât contribuabilul nu a prezentat documente pentru justificarea utilizării exclusive a autoturismelor în scopul activității economice.

Suma a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal în timpul inspecției, având în vedere prevederile art. 21, alin. (4) lit. t din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare și art. 25, alin. (3) lit.1 din Legea nr.227/2015 cu completările și modificările ulterioare ”.

III. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite în urma inspecției (prezentate în anexa nr.6 la RIF), întrucât contribuabilul nu poate face dovada destinației în folosul activităților economice desfășurate, aceste cheltuieli reprezentând reparații ale unor bunuri ce nu aparțin societății sau pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte că achizițiile sau prestările de servicii au fost efectiv realizate, după cum urmează :

- factura nr.10.2015 emisă de S.C. XX . cu o valoare fără TVA de ... lei prin care au fost facturate prestări de servicii fără a se preciza natura serviciilor și pentru care contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției documente din care să rezulte utilizarea acestor servicii în scopul activității economice.

- facturile ... emise de S.C. XXS.R.L., S.C. XXxSRL, ,S.C. XXxxS.R.L., prin care au fost facturate servicii de transport în valoare fara TVA de XXxlei pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte că au fost efectuate în scopul activității economice.

- factura nr.09.2016 emisa de S.C. ... S.R.L. prin care a fost facturată cantitatea de ... litri de motorina euro, în valoare de ... lei fără TVA, S.C. XXX S.R.L. nu deține bunuri pentru depozitarea acestei cantități, pe factura este trecut ca mijloc de transport ... fiind autotractor și cisterna mărfuri periculoase, pentru combustibilul achiziționat contribuabilul nu a prezentat documente că acesta a fost efectiv achiziționat, documente din care să rezulte locul în care a fost depozitat, modalitatea de consum și dacă a fost utilizat în scopul desfășurării activității economice.

Pentru facturile menționate mai sus, înscrise în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală, suma de ... lei a fost stabilită în urma inspecției ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit având în vedere prevederile art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003;

art.21, alin.4, lit. m din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct. x Titlul II din H.G, 44/2004.

IV. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul achiziționat de la S.C. XX S.R.L. și S.C. XX S.R.L., stabilită ca nedeductibilă fiscal, având în vedere următoarele:

- pentru achizițiile în valoare de ... lei fără TVA, de la S.C. XX S.R.L. ce au fost făcute în perioada ianuarie-februarie 2015, (cantitatea de ... litri), S.C. XXX S.R.L. nu deține bunuri ce pot fi utilizate pentru depozitarea motorinei și nici nu a prezentat în timpul inspecției documente din care să rezulte unde a depozitat motorina precum și mașinile care au consumat motorina;

- cu facturile nr.xxx emise de S.C. XX S.R.L., înscrise în anexa nr.7, au fost facturate cantități cuprinse între ... și ... de litri, unde la rubrica mijloc de transport fiind înscris nr. de înmatriculare XX , ce în perioada ianuarie - februarie 2015 când au fost emise facturile, aparține societății S.C. XX S.R.L., aceasta fiind semiremorcă specializată cisternă, de unde rezultă că S.C. XX S.R.L. nu deținea mijloace de transport ce puteau să transporte combustibil și nici nu declară achiziții de servicii de la societăți ce ar putea efectua astfel de transporturi;

Din interogarea bazei de date ANAF, s-a constatat că, S.C. XX S.R.L. este societate declarată inactivă începând cu data de2015, iar furnizorii acesteia sunt societăți ce nu și-au îndeplinit obligațiile declarative în sensul că nu au depus bilanțuri contabile și nici declarații de impozit pe profit, fiind ulterior radiate;

- pentru facturile de la S.C. XX S.R.L. prezentate în anexa nr.7 la RIF, contribuabilul înregistrează în evidența achizițiile de combustibil (motorina) în valoare fără TVA de XX lei, în perioada noiembrie 2015 - iunie 2016, (cantitatea de XX litri), S.C. XXX S.R.L. nu deține bunuri pentru depozitarea acestor cantități de motorina, mijlocul de transport înscris în facturile emise de S.C. XX S.R.L. este o semiremorca cisterna cu numărul de înmatriculare XX ce aparține S.C. XX S.R.L.;

Din interogarea bazei de date ANAF, s-a constatat că S.C. XX S.R.L. nu își îndeplinește toate obligațiile declarative, nu depune bilanțul contabil și declarația de impozit pe profit pentru anul 2016, iar în data de2016 a fost declarată societate inactivă;

- din declarațiile informative 394, S.C. XX S.R.L. declară în perioada noiembrie 2015-iunie 2016, achiziții de la S.C. XX S.R.L., societate inactiva în data de ... 2015.

La solicitarea echipei de inspecție fiscală de a prezenta documente justificative, în afara de facturile privind achizițiile de carburanți de la SC XX SRL și S.C. XX SRL, precum și ce mașini au beneficiat de acest carburant(nr.inmatriculare, persoana responsabilă), locul alimentării și depozitarii, d-nul XX în calitate de administrator special, răspunde prin nota explicativă din data de XX (întrebarea nr.6) „Camioanele societății au alimentat în XX și/sau ... în funcție de locația unde se află camionul la data alimentării”. Echipa de inspecție nu poate reține aceste aspecte întrucât pe facturile de achiziție nu sunt trecute camioanele societății XXX SRL, capacitatea rezervorului unui camion fiind mult mai mică decât cantitățile de combustibil înscrise în factura.

Având în vedere cele de mai sus și faptul că SC XXX SRL nu poate face dovada achiziției și justificarea consumului acestui combustibil în folosul activităților economice desfășurate, suma de ... lei a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal având în vedere următoarele prevederi legale:

- art. 11, alin.(1) din Legea nr.571/2003, respectiv art. 11, alin.(1) din Legea nr.227/2015 cu completările și modificările ulterioare, art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003, respectiv art. 25, alin.(1), din Legea nr. 227/2015.

V. Suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul stabilite ca nedeductibile fiscal în urma inspecției întrucât contribuabilul nu poate face dovada destinației în folosul activităților economice desfășurate.

În timpul inspecției contribuabilul a prezentat justificarea consumului de combustibil prezentând situația centralizatoare a consumului pe fiecare lună în parte, cursele efectuate, kilometri parcurși. Din centralizarea acestor consumuri, așa cum rezultă din anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală, ținând cont și de combustibilul pentru care societatea nu deține documente justificative de achiziție (punct I), de limitarea la 50 % a combustibilului pentru autoturisme (punct II), achiziția de combustibil de la SC ... SRL (punctul III), achizițiile de combustibil de la SC XX SRL și SC XX SRL (punctul IV) a rezultat combustibilul pentru care societatea nu poate face dovada consumului în scopul activității economice.

Având în vedere cele menționate mai sus și înscrise în anexa la raportul de inspecție fiscală, valoarea fără TVA de ... lei înregistrată în evidența contabilă a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit având în vedere următoarele prevederi legale: -art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003, art 25, alin.(I), din Legea nr. 227/2015 .

B. TVA

Pentru perioada, 01.01.2012-30.09.2017, urmarea verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei, după cum urmează:

1) Contribuabilul înregistrează în evidența contabilă achiziții de combustibil, rovine și treceri de pod în baza bonurilor fiscale, cu o valoare fără TVA în sumă de ... lei, cheltuielă stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei.

Pe aceste bonuri fiscale de achiziție a carburanților nu este înscris denumirea cumpărătorului și nici numărul de înmatriculare al autovehiculului" așa cum prevede legislația în vigoare. De asemenea pe bonurile fiscale de achiziție a combustibililor, rovinetelor și a trecerilor de pod nu este tipărit codul fiscal al societății, pentru ca bonurile fiscale să îndeplinească condiția de factură simplificată.

Pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, în baza unor bonuri fiscale, contribuabilul trebuia să respecte condițiile prevăzute de Titlul VI, punctul 46, alin (2) din HG nr.44/2004, normele de aplicare a Codului Fiscal, cu completările și modificările ulterioare, potrivit căruia:

„ Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului”, modificat prin HG nr 84/2013 potrivit căruia: "...deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin, (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului",

Respectiv Titlul VII, punctul 69 alin.(2) din HG nr. 1/2016 privind normele de aplicare a Codului Fiscal potrivit căruia: "... deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului." Astfel, nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei, având în vedere prevederile art. 146 alin.2 și art. 155 alin (11), (12) și (20) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 299 alin,2 și art. 319, alin. (12), (13) și (21) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 din HG 44/2004 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv cu pct. 69 alin. 1 lit.a din HG 1/2016 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

2) Petenta înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu reparații și achiziții de combustibili aferente autoturismelor aflate în patrimoniul societății (anexa nr.5 la RIF), marca XX și XX. Întrucât contribuabilul nu a putut justifica utilizarea exclusivă în interesul societății a acestor autoturisme, aceste cheltuieli au fost limitate la 50%, baza de calcul a valorii nedeductibile fiind în suma de ... lei, pentru care TVA-ul aferent este în suma de ... lei.

Contribuabilul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente pentru justificarea utilizării exclusive a autoturismelor în scopul desfășurării activității economice a societății, drept pentru care deductibilitatea TVA-ului este limitată la 50%, conform prevederilor legale ale art. 145.1 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 298 alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 68 alin. 1 și alin.4 din HG 1/2016 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

3) Societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli pentru care nu poate justifica utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, cu o valoare fără TVA de ... lei, pentru care s-a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei (anexa nr. 6 la RIF).

Societatea nu a prezentat documente și nu a putut justifica destinația cheltuielilor cu reparația unor bunuri ce nu aparțin societății și prestările de servicii aferente bunurilor respective, precum și achizițiile de motorină, pentru care contribuabilul nu deține spații de depozitare și nici nu poate face dovada achiziționării acestora.

Astfel, în timpul inspecției fiscale nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de deducere prevăzute la art.

145 alin. 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.297 alin.4 din Legea nr, 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”

4) Pentru perioada verificată s-a constatat că, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul în valoare de ... lei, fara TVA și a dedus TVA aferentă în sumă de ... lei, aferente facturilor emise de următorii furnizori, astfel:

- SC XX SRL -valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA dedusă aferentă în suma de ... lei;

- SC XX SRL -valoare totală de ... lei, din care bază impozabilă în sumă de ... lei și TVA dedusă aferentă în suma de ... lei. Se menționează că factura nr.2016 de la SC XX SRL, reprezintă avans motorina pentru care societatea a dedus TVA în valoare de ... lei și o valoare fără TVA în sumă de ... lei, înregistrată în contul 4091.

Organul de inspecție fiscală menționează că SC XXX SRL nu a prezentat documente din care să rezulte că acest combustibil a fost achiziționat, locul depozitării unor astfel de cantități, mijloacele de transport înscrise în facturile de achiziție a combustibilului nu aparțineau furnizorilor, iar din datele raportate de cei doi furnizori nu rezultă achiziții de servicii de transport de la societăți ce ar fi avut capacitatea de a efectua transporturi. Achizițiile raportate de SC XX SRL sunt de la societăți ce nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, acesta fiind declarată inactivă în data de2015, în timp ce SC XX SRL declară achiziții de la SC XX SRL, societate ce a fost delarată inactivă. SC XX SRL a fost declarată inactivă în data de2016.

Organul de inspecție fiscală a constatat că SC XXX SRL nu poate face dovada achiziției și justificarea consumului acestui combustibil în folosul activităților economice desfășurate, astfel că pentru TVA în suma de ... lei, nu a acordat drept de deducere, în conformitate cu prevederi art. 11, alin.(1) și art. 145, alin. 2, lit. a) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, respectiv art. 11, alin.(1) respectiv art.297 alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea a prezentat în timpul inspecției justificarea consumului de combustibil prin situația centralizatoare a consumului pe fiecare luna în parte, cursele efectuate, kilometrii parcurși. Din centralizarea acestor consumuri, așa cum rezultă din anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală, ținând cont și de combustibilul pentru care societatea nu deține documente justificative de achiziție (punct I, impozit profit), de limitarea de 50% a combustibilului pentru autoturisme (punct II- impozit profit), achiziția de combustibil de la SC ... SRL (punctul III- impozit profit), achizițiile de combustibil de la SC XX SRL și SC XX SRL (punctul IV-impozit profit), s-a stabilit că societatea nu poate face dovada consumului de combustibil în valoare de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... în scopul activității economice.

Astfel că pentru TVA în sumă de ... lei nu se acordă drept de deducere având în vedere că nu sunt îndeplinite prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.297 alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile”.

6) Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile fiscal privind marfa lipsă în gestiune în valoare de ... lei pentru care societatea nu a ajustat TVA aferentă mărfii lipsă în gestiune, în sumă de ... lei.

Societatea a efectuat achiziții de grâu, floarea soarelui, orz, srot soia, srot floarea soarelui și pentru care a dedus TVA aferent acestor achiziții, respectiv a fost aplicată taxarea inversă pentru achiziția de cereale și deducerea TVA pentru srot de soia și de floarea soarelui. În urma inventarierii au fost constatate lipsuri la inventar, considerate de contribuabil ca nedeductibile fiscal, acestea fiind prezentate în anexa nr. 12 la raportul de inspecție fiscală. Menționăm că mărfurile constatate lipsă în gestiune nu au fost stabilite de societate ca imputabile nici unui angajat al acesteia sau vreunei alte persoane.

Având în vedere faptul că agentul economic și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția de bunuri taxabile cât și prin autolichidarea taxei pentru bunurile supuse măsurilor de simplificare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă bunurilor constatate lipsă în conformitate cu prevederile art.1 x alin. (1) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia "persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru [...], bunuri lipsă din gestiune", întrucât acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 148, alin.(2) din același act normativ, coroborat cu Titlul VI, pct.53 alin.10 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.304 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.304, alin(2) coroborat cu pct. 78 alin. 10 din HG 1/2016 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, astfel în timpul inspecției s-a procedat la ajustarea TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere constatările menționate, în timpul inspecției a fost stabilit TVA suplimentar în suma de ... lei, față de evidențele contribuabilului.

Prin referatul motivat cu propuneri de soluționare, întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organul emitent al actului administrativ fiscal contestat menționează că au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei, din care, pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și o diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei aferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, propun respingerea contestației ca nemotivată.

III. Luând în considerare constatările organului de impunere, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada impusă, se rețin următoarele :

Soluționarea cauzei se va face în conformitate cu prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr.207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: "(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării" și ale punctului 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/ 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:"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."

În temeiul prevederilor legislative invocate mai sus și față de motivele invocate în susținerea cererii de admitere a acțiunii formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... 2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... 2018, emise de Administrația pentru

Contribuabili Mjlocii Constituita la nivelul regiunii XX-Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice XX, prin Serviciul de soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă în mod legal și corect Administrația pentru Contribuabili Mjlocii Constituita la nivelul regiunii XX-Activitatea de Inspecție Fiscală, a stabilit în sarcina SC XXX SRL, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, precum și o diminuare a pierderii fiscale în suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mjlocii Constituita la nivelul regiunii XX-Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală la SC XXX SRL și au emis Decizia de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, precum și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... 2018 prin care a fost diminuată pierderea fiscală în sumă de ... lei.

In fapt, pentru perioada verificată 01.04.2012-30.09.2017 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC XXX SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de de ... lei reprezentând impozit pe profit (... lei) și TVA(... lei) lei, precum și o diminuare a pierderii fiscale în suma de ... lei, prin prisma următoarelor considerente:

I. Cu privire la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în suma de ... lei, TVA în sumă de ... lei și diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei.

În perioada verificată, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea petentă a înregistrat cheltuieli pe bază de bonuri fiscale reprezentând roviniete, combustibil și trecere pod, cheltuieli considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, astfel:

- suma de ... lei, reprezentând cheltuieli aferente perioadei 01.04.2012-31.12.2014, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de ... lei;

- suma de ... lei, reprezentând cheltuieli aferente perioadei 01.01.2015-30.09.2017, cheltuieli cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, s-a reținut că petenta a înregistrat cheltuielile de mai sus, în baza bonurilor fiscale, fără a avea trecut pe bonuri denumirea sau codul fiscal al societății, precum și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală, s-a reținut că la stabilirea cheltuielilor aferente bonurilor fiscale, reprezentând roviniete, combustibil și trecere pod, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și următoarele aspecte:

- în anul 2012 societatea nu a avut angajați, primele angajări de personal au fost făcute în luna decembrie 2013;

- societatea nu deține în proprietatea societății autovehicule care să consume carburant, prima achiziție de autovehicule a fost efectuată în mai 2014, un cap tractor.

- societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție un Acord - Drept de Folosința Temporară încheiat între S.C. XX IFN . și S.C. XX S.R.L. prin care se extinde dreptul de folosința în perioada 25.04.2012 - 24.04.2013 asupra x autotractor și semiremorcă XX și la S.C. XXX S.R.L., însă contribuabilul nu a prezentat si documente din care sa

rezulte ca aceste bunuri au fost utilizate de S.C. XXX S.R.L., de asemenea nu au fost prezentate documente din care să rezulte modul și în ce condiții, S.C. XX S.R.L. pune la dispoziția contribuabilului bunurile menționate.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art.6, alin. (1) și (2) din Legea nr.82/1991, conform căroră:

"(1) orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Aplicabile speței îi sunt și prevederile punctului 46, alin (2), HG nr.44/2004 din normele de aplicare a Codului Fiscal, cu completările și modificările ulterioare, respectiv punctul 46, alin(3) începând cu anul fiscal 2013, cu privire la prevederile art. 146- Condiții de exercitare a dreptului de deducere din legea 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, unde sunt stipulate următoarele:

"Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului", modificat prin H.G. nr 84/2013, conform căruia:

"Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe baza de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA, al beneficiarului".

precum și ale art. 21 alin. (4), lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (cu aplicare până la 31.12.2015) - „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

De asemenea potrivit Titlul VII, punctul 69 alin.(6) din HG nr. 1/2016 privind normele de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul Fiscal, referitor la art 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere, sunt stipulate următoarele (cu aplicare de la 01.01.2016):

“Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 67”.

Se reține ca fiind aplicabile și prevederile Deciziei nr. 5/2007 din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care se **decide**: „, ... Taxa pe valoarea adăugată

nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii...
.”

Cu privire la afirmația petentei că a realizat înregistrări contabile în baza documentelor justificative emise de furnizorii obligați a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, apreciind că bonul fiscal emis de o casă de marcat întrunește pe deplin calitatea de document justificativ al bonului fiscal, se reține că petenta nu menționează de ce la emiterea bonului fiscal de către furnizorii acesteia, nu a prezentat datele S.C. XXX S.R.L pentru înscrierea acestora în documentul emis, respectiv codul fiscal, denumire, autovehiculul,etc.

Referitor la afirmația petentei că realitatea operațiunii economico-financiare este justificată prin faptul că serviciile de natura celor achiziționate de la agenții economici pe baza de bon fiscal au fost achitate de societate, în cea mai mare parte, prin decontare bancară, ori petenta nu a prezentat la dosarul cauzei documente din care să rezulte acest fapt(extrase de cont bancare), dar nici alte documente din care să rezulte beneficiarul achizițiilor, respectiv: contracte comerciale, facturi emise de furnizori conform prevederilor legale în vigoare și în termenele prevăzute de lege în care să fie înscris datele de identificare a cumpărătorului, respectiv a S.C. XXX S.R.L, astfel petenta nu prezintă argumente de fapt și de drept care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

➤ Referitor la pct. 2 al ordinului 3512/2008 , prin care petenta invocă faptul ca: **“menționarea părților în document este facultativă, în actul normativ invocat precizandu-se explicit că acestea se menționează când este cazul”**, ori contestatara nu se află în situația invocată, având în vedere prevederile Titlului VI, art. 146, alin(2) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, punctul 46, alin (3), HG nr.44/2004, normele de aplicare a Codului Fiscal care stipulează că **deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal**, coroborat cu prevederile art.21, alin.(4), lit.f, din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, care menționează: „ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ... f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune”.

➤ **Se reține faptul că** petenta, pentru achizițiile efectuate pe baza unor bonuri fiscale, la dosarul cauzei, nu a justificat și nu a prezentat documente care să sustină afirmațiile precum: „, apreciază ca bonul fiscal emis de o casa de marcat întrunește pe deplin calitatea de document justificativ a bonului fiscal”, cu toate că prevederile legale privind condițiile ce trebuie îndeplinite pentru emiterea unei facturi simplificate potrivit prevederilor Titlului VI, punctul 46, alin (3), HG nr.44/2004, normele de aplicare a Codului Fiscal , stipulează că **bonurile fiscale îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.**

Argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei (... lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei(bază impozabilă în sumă de ... lei) precum și diminuarea pierderii fiscale în suma de ... lei aferentă perioadei 01.01.2015 - 30.09.2017, contestația se va respinge ca neîntemeiată.

2. Cu privire la impozitul pe profit în suma de ... lei, TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei.

În perioada verificată S.C. XXX S.R.L a efectuat achiziții de prestări de servicii și piese de schimb în sumă de ... lei pentru care nu a putut justifica necesitatea acestora în folosul activității economice.

- În anul fiscal 2013, petenta înregistrează cheltuieli cu reparațiile și piesele de schimb pentru care nu prezintă documente justificative în susținere (devize de lucrări, bonuri de consum, etc), astfel organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile respective nedeductibile din punct de vedere fiscal, stabilind impozit pe profit în suma de ... lei, TVA în sumă de ... lei.

Referitor la afirmația petentei că achizițiile respective reprezintă anvelope pentru pentru semiremorca ... , respectiv cap tractor număr ... , nu poate fi reținută, având în vedere că nu au fost prezentate documente justificative în susținere la dosarul cauzei.

Întrucât petenta nu aduce argumente de fapt și de drept, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

3. Referitor la TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei și diminuarea pierderii fiscale în sumă ... lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei bază impozabilă cu TVA aferentă în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de prestări de servicii înscrise în factura nr.10.2015 emisa de S.C. XX S.A, fara a se preciza natura acestora.

Referitor la afirmația petentei că prestările sunt trecute detaliat în contractul de prestări servicii macinis porumb nr.10.2015, anexat la dosarul cauzei, se reține că petenta are încheiat cu S.C. XX S.A contract privind macinarea a ... porumb, dar nu depune documente din care să rezulte ca produsul obținut a fost valorificat și nici prin contestația formulată nu aduce argumente din care să rezulte că prestarea a fost efectuată în scop economic.

Întrucât petenta nu aduce argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

4. Cu privire la diminuarea pierderii fiscale în sumă de XXxlei și TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada septembrie 2016 – septembrie 2017, S.C. XXX S.R.L, a înregistrat cheltuieli în sumă de XXxlei cu TVA în sumă de ... lei, aferente prestărilor de servicii, respectiv transport cereale, în baza a 5(cinci) facturi emise de S.C. XXS.R.L, 2(două) facturi emise de S.C. XXxSRL și o factură emisa de S.C. XXxS.R.L, cheltuieli stabilite ca nedeductibile din punct de vedere fiscal. Din documentele anexate la dosarul cauzei s-a reținut că facturile respective nu îndeplinesc condiția de documente justificative, deoarece la rubrica „Date privind expediția”, nu au completate nici un fel de date (numele delegatului, mijlocul de transport, etc.).

Cu privire la susținerea petentei că “aceste facturi reprezintă transport de cereale în folosul societății pentru care anexează documete ce dovedesc acest lucru”, este de reținut faptul că , la dosarul cauzei, în afară de facturile cu rubrici incomplete, nu au fost prezentate alte documente din care să rezulte mijlocul de transport, delegatul, cursele efectuate, etc., astfel că, aceasta nu prezintă argumente de fapt și de drept care să modifice constatările organelor de inspecție, drept pentru care, pentru acest capăt de

cerere contestația se va respinge, ca neîntemeiată pentru diminuarea pierderii fiscale în suma de în suma de XXxlei aferentă perioadei perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

5. În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna septembrie 2016, S.C. XXX S.R.L, a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, din factura nr.09.2016, emisă de S.C. ... S.R.L în care este înscrisă cantitatea de ... litri motorină, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, având în vedere următoarele:

- societatea nu deține spații pentru depozitarea acesteia, nu a prezentat documente din care sa rezulte locul în care a fost depozitată, dacă acesta a fost efectiv achiziționată, nu face justificarea consumului și nu demonstrează dacă acesta a fost utilizată în scopul desfășurării activității economice

Cu privire la afirmația, contestatarei că: „, motorina a fost descărcata în rezervorul proprietate al ... SRL, cu sediul mun. ... , str. Lanului, nr.1A, județul ... cu care Sc XXX SRL a avut contract de custodie nr.2016, de unde a fost alimentate comioanele X XX si XXale societății si autoturismul XX cu nr. XX”, se rețin următoarele:

- din contractul de custodie nr.2016, depus în copie la dosarul cauzei, reiese că, proprietarul, are obligația conform pct.2 „, să notifice intenția de preluare a mărfii de la custode cu 24 de ore înainte”, iar custodele, conform pct.4, are obligația, să elibereze marfa la solicitarea proprietarului”,

- petenta nu a prezentat, la dosarul cazei, notificările în cauză, documente financiar-contabile întocmite în legătură cu operațiunile economice care au fost generate de acest contract de custodie, respectiv, înregistrarea în evidența contabilă a marfurilor în custodie, avize de însoțire a mărfii pentru fiecare alimentare în parte emise de catre custode, precum și orice alte documente din care să reiasă cantitățile fracționate, mijlocul de transport și persoanele care au efectuat alimentările cu motorina de la custode, inclusiv contravaloarea serviciilor de depozitare a fi efectuate de catre prestator.

În consecință, petenta nu prezintă argumente de fapt și de drept care să modifice constatările organelor de inspecție, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere contestația se va respinge, ca neîntemeiată pentru diminuarea pierderii fiscale în suma de în suma de ... lei aferentă perioadei perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei.

6. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei aferentă perioadei 01.01.2015 - 30.09.2017, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei .

În perioada verificată,organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. XXX S.R.L a înregistrat cheltuieli cu achizițiile de combustibil în valoare de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei, de la două societăți, respectiv S.C. XX S.R.L și S.C. XX S.R.L, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, astfel:

a) referitor la achizițiile de combustibil în valoare de ... lei de la S.C. XX S.R.L s-au constatat următoarele:

- în perioada septembrie – decembrie 2014, au fost înregistrate achiziții de combustibil în sumă de ... lei cu TVA aferentă în valoare de ... lei, în baza a 4(patru) facturi fiscale, fiecare factură având completată cantitatea de x , x , x , respectiv x litri;

- la rubrica mijloc de transport, sunt înscrise autovehiculele cu numerele de înmatriculare X (autotractor)) care în perioada emiterii facturilor, aparține societății S.C. XX S.R.L și X (semiremorcă specializată cisternă) care în perioada emiterii facturilor, aparține S.C. XX S.R.L, de unde rezulta ca S.C. XX S.R.L.(furnizorul petentei) nu deținea mijloace de transport ce puteau sa transporte combustibilul și nici nu declară achiziții de servicii de la societăți care ar fi putut efectua transportul;

- în perioada ianuarie – noiembrie 2015, au fost înregistrate achiziții de combustibil în sumă de ... lei cu TVA aferentă în valoare de x lei, în baza a 3(trei) facturi fiscale, fiecare factură având completată cantitatea de x , respectiv x litri;

- la rubrica mijloc de transport, figurează înscris autovehiculul cu numărul de înmatriculare X , care în perioada emiterii facturilor, aparține societății S.C. XX S.R.L ,de unde rezulta ca S.C. XX S.R.L (furnizorul petentei) nu deținea mijloace de transport ce puteau sa transporte combustibilul;

- din consultarea datelor existente in aplicațiile informatice ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că SC XX SRL, ... , a fost declarată inactivă începând cu data de2015, iar furnizorii acesteia sunt societăți care nu și-au îndeplinit obligațiile declarative;

b) referitor la achizițiile de combustibil în valoare de XX lei de la S.C. XX S.R.L s-au constatat următoarele:

- în perioada noiembrie – decembrie 2015, au fost înregistrate achiziții de combustibil în sumă de x lei cu TVA aferentă în valoare de x lei, în baza a 2(trei) facturi fiscale, fiecare factură având completată cantitatea de x litri;

- la rubrica mijloc de transport, figurează înscris autovehiculul cu numărul de înmatriculare X , care în perioada emiterii facturilor, aparține societății S.C. XX S.R.L, de unde rezulta ca S.C. XX S.R.L (furnizorul petentei) nu deținea mijloace de transport ce puteau sa transporte combustibilul;

- în perioada ianuarie – august 2016, au fost înregistrate achiziții de combustibil în sumă de x lei cu TVA aferentă în valoare de x lei, în baza a X facturi fiscale, fiecare factură având completată cantitatea de x litri, iar factura nr.96, reprezintă avans motorina cu TVA în sumă de ... lei;

De asemenea, s-a reținut din constatările organelor de inspecție, că societatea furnizoare, S.C. XX S.R.L, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, iar din data de2016 a fost declarată inactivă.

Referitor la societățile sus menționate se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative, în afara de facturile privind achizițiile de carburanti de la SC XX SRL și S.C. XX SRL, precum și ce mașini au beneficiat de acest carburant(nr.inmatriculare, persoana responsabila), locul alimentarii și depozitarii, iar prin nota explicativa din data de XX dată de d-nul XX în calitate de administrator special, se menționează : „Camioanele societății au alimentat în XX și/sau ... în funcție de locația unde se află camionul la data alimentarii”.

De asemenea, cu adresa nr. X din x .2018, pentru lămurirea aspectelor referitoare la tranzacțiile cu S.C. XX S.R.L. și S.C. XX S.R.L, au fost solicitate informații suplimentare organului emitent al actului administrativ fiscal .

Prin adresa de răspuns nr. x .2018, Administratia Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala referitor la aspectele invocate , precizează:

- consumul de combustibil a fost înregistrat pe cheltuieli pentru toata cantitatea si valoarea facturată și nu fractionat conform transportului realizat;

- petenta nu a prezentat avize de însoțire a mărfii pentru fiecare transport în parte si nici pentru fiecare cantitate de combustibil transportată individual, precum si orice alte documente din care să reiasă cantitățile fracționate transportate, mijlocul de transport, numarul de inmatriculare al autovehiculului, numele persoanei care a efectuat

transportul, locul unde au fost transportate, depozitate, singurele documente prezentate fiind doar facturile fiscale.

Având în vedere, documentele depuse la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală precum și faptul că petenta nu a prezentat , niciun document justificativ cu privire la achizițiile de combustibil de la aceste societăți referitoare la transportul, depozitarea motorinei, alimentările parțiale invocate de petent, nu se pot reține susținerile contestatarei în soluționarea favorabilă a contestației pentru acest capăt de cerere, determinand respingerea contestației ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei referentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei .

7. Pentru perioada verificată organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă mărfurilor lipsă în gestiune, urmarea inventarierii, stabilind TVA în sumă de ... lei.

Astfel, societatea a efectuat achiziții de grâu, floarea soarelui, orz, srot soia, srot floarea soarelui și pentru care a dedus TVA aferentă acestor achiziții, respectiv a fost aplicata taxarea inversa pentru achiziția de cereale și deducerea tva-ului pentru srot de soia și de floarea soarelui. În urma inventarierii au fost constatate lipsuri la inventar, considerate de contribuabil ca nedeductibile fiscal. Se menționează că mărfurile constatate lipsă în gestiune nu au fost stabilite de societate ca imputabile nici unui angajat al acesteia sau vreunei alte persoane.

Având în vedere faptul că agentul economic și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția de bunuri taxabile cât și prin autolichidarea taxei pentru bunurile supuse măsurilor de simplificare, organul de inspecție fiscală stabilește că SC XXX SRL avea obligația ajustării TVA în sumă de ... lei, aferent bunurilor constatate lipsă, în conformitate cu prevederile art.1 x alin. (1) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia " ... persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune."

De reținut că petenta nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 148, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Titlul VI, pct.53 alin.10 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.304 alin. (1), lit.c din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare întrucât acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.304, alin(2) coroborat cu pct. 78 alin. 10 din HG 1/2016 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

În cuprinsul contestației petenta consideră că pentru cerealele/mărfurile depreciate, care au regim de taxare inversa și pentru care societate nu a colectat TVA, organul fiscal în mod gresit a procedat la ajustarea TVA în sumă de ... aferentă unor mărfuri constatate lipsa în suma de x lei. Cu toate ca aceasta contestă toate sumele stabilite suplimentar de catre organele de inspecție fiscală, petenta face referire numai la suma de x lei, considerând că echipa de control nu trebuia să procedeze la ajustarea TVA, fiind stabilită TVA de plată în condițiile în care taxarea este inversa.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1, lit. a), din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

„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”,

pentru obligațiile fiscale reprezentând **impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și diminuarea bazei impozabile în suma de ... lei, se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

II. Referitor la obligațiile fiscale reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei și diminuarea bazei impozabile în suma de x lei.

1. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (x lei lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, diminuarea bazei impozabile în suma de x lei eferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei(bază impozabilă în sumă de x lei), reprezintă cheltuieli cu reparații și combustibilul, aferente autoturismelor, limitate la 50% din baza de calcul, conform constatărilor, deoarece contribuabilul nu a prezentat documente pentru justificarea utilizării exclusive a autoturismelor în scopul activității economice. Cu toate ca petenta contestă întreaga sumă stabilită suplimentar, aceasta nu face referire în cuprinsul contestației despre aceste cheltuieli, nu prezintă argumente scrise s-au documente care să modifice constatările organelor de inspecție, drept pentru care deductibilitatea TVA-ului este limitată la 50%, conform prevederilor legale art. 145.1 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si art. 298 alin.1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 68 alin. 1 si alin.4 din HG 1/2016 din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, deductibilitatea cheltuielilor fiind limitată la 50% având în vedere următoarele prevederi legale:

- alin. 2, pct. 49², titlul II din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- prevederile art. 21, alin. (4) lit. t din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare;

- art. 25, alin. (3) lit.l din Legea nr.227/2015 cu completările si modificările ulterioare ”.

Având în vedere că petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere, nerespectând condițiile impuse de prevederile art. 269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015, privind Codul de Procedura Fiscală, cu modificarile ulterioare, care dispun:

“Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept [...]”

Având în vedere prevederile art. 276, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare, " *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*", precum și punctul nr.2.5 din OPANAF NR.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.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*", se reține că **sarcina probei nu implica**

un drept al petentei ci un imperativ al interesului personal al acesteia, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand **respingerea** contestației ca **nemotivată** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (x lei lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, diminuarea bazei impozabile în suma de x lei eferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de ... lei(bază impozabilă în sumă de ... lei).

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (x lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de x lei(bază impozabilă în sumă de x lei).

Achizițiile in suma de x lei bază impozabilă si TVA in cuantum de x lei cu facturile nr: - x emise de S.C. XX S.R.L.

-2013 emisă de S.C. x S.R.L. , ce reprezintă, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, reparații pentru autovehiculele cu numerele de înmatriculare ... si ... , care nu aparțin societății.

Se reține faptul că pentru aceste achiziții, petenta nu a facut nici o referire și nu a prezentat documente care s-a combată constatările organelor de inspecție fiscală, chiar dacă aceasta a contestat întreaga sumă.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că în perioada efectuării acestor achiziții petenta nu mai avea valabil Acordul - Drept de folosinta temporara nr.04.2012, încheiat între SC X IFN ., în calitate de locator, XX SRL în calitate de utilizator și SC XXX SRL, XX în calitate de terț utilizator, astfel nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației pentru acest capat de cerere deoarece contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept însușinerea contestației, astfel determinand **respingerea** contestației ca **nemotivată** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de în suma de x lei (x lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de x lei(bază impozabilă în sumă de x lei).

3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (... lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de x lei (bază impozabilă în sumă de ... lei).

Achizițiile in suma de ... lei bază impozabilă si TVA in cuantum de x lei cu facturile nr: x , emise de S.C. XX S.R.L., ce reprezintă cheltuieli de transport pentru care contribuabilul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli cu transportul au fost efectiv prestate, conform constatărilor organelor de control, S.C. XX SRL în perioada iulie - septembrie 2013 nu deține decât o semiremorca XX ce a fost închiriată contestatarului în perioada iulie 2013 - februarie 2014, pentru care S.C. XXX S.R.L. a înregistrat în evident contabila cheltuieli cu chiriile.

Cu toate ca S.C. XXX S.R.L. a contestat întreaga sumă stabilită suplimentar, privitor la cheltuielile în sumă de ... lei **aceasta nu a prezentat nici un argument care să modifice** constatările organelor de control, astfel nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației pentru acest capat de cerere, astfel determinand **respingerea** contestației ca **nemotivată** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de în suma de x lei (... lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilita suplimentar în sumă de x lei (bază impozabilă în sumă de ... lei).

4. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (x lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei (bază impozabilă în sumă de x lei).

Petenta a efectuat achiziții de servicii cu factura nr. XX .05.2013, emisă de S.C. XX S.R.L., cu o baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în cuantum de x lei, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală nu se precizează natura serviciilor achiziționate și nici utilizarea acestor servicii în scopul activității economice.

Privitor la cheltuielile în sumă de x lei S.C. XXX S.R.L. **nu a prezentat nici un argument care să modifice** constatările organelor de control, astfel nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației pentru acest capat de cerere, astfel determinând **respingerea** contestației ca **nemotivată** pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei (x lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei (bază impozabilă în sumă de x lei).

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.1, lit. b), din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia :

„Contestația poate fi respinsă ca:

nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, drept pentru care pentru obligațiile fiscale reprezentând **impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei și diminuarea bazei impozabile în suma de x lei.**

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și HG nr.44/2004, care stipulează că:

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

a) operațiuni taxabile”;

Art. 146, alin(1) din legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare -146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1)...;

- punctul 46, alin (3) din HG nr.44/2004, normele de aplicare a Codului Fiscal , se prevede: „ Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de

înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45.

Art. 148, alin (1), lit.c – “Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital...”

) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune”.

Art. 148, alin (2), lit.a – “Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare”;

- punctul 53, alin (10), lit d din HG nr.44/2004 – „În sensul art. 1 x alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

[...] d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse”;

- punctul 3, alin (1) din HG nr.44/2004- “Potrivit prevederilor art. 1 x alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal

Art. 11, alin.(1) „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Art. 21, alin.(1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”;

Art. 21 alin. (4), lit. f „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

- alin. (4), lit. m „ cheltuielile cu serviciile de x agement, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

- alin. (4), lit. t) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: -“ 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului”

-pct. 49^2, titlul II din H.G. nr.44/2004 – “În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit.

t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs... „

➤ Legii 227/2015 cu modificările ulterioare, HG nr. 1/2016, care stipulează că:

Art.11, alin (1) - „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

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”;

- art. 25, alin. (3) lit.l – „ 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului ...”;

Art 297, alin(4) - Sfera de aplicare a dreptului de deducerea

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

a) operațiuni taxabile;

Art 298, alin(1) – „Limitări speciale ale dreptului de deducere

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

Art 299, alin(1), lit(a) -, Condiții de exercitare a dreptului de deducere (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

- punctul 69 alin.(6) din HG nr. 1/2016-„Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de

marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 67”.

- punctul 68 alin.(1) din HG nr. 1/2016 -, „ În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului... ”;

- punctul 68 alin.(2) din HG nr. 1/2016 -, „ ... În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs”;

Art.304, alin(1) - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri: ... c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate”;

- art.304, alin(1), lit a) “ În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;”.

- punctul 69 alin.(2) din HG nr. 1/2016- ,, Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

- art.319, alin(21) ,, Facturile emise în sistem simplificat în condițiile prevăzute la alin. (12) și (13) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- a) data emiterii;
- b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;
- d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;
- e) În cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin. (2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică”.

➤ Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare

Art.6.alin(1) “Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Art.6.alin(2) „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Decizia nr. 5/2007 din 15 ianuarie 2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care se **decide:** „... Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii... ”

III. În ce privește impozitul pe profit constat suplimentar în sumă de x lei, diminuarea bazei impozabile în suma de x lei, precum și TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei.

1. Achizițiile in suma de x lei bază impozabilă si TVA in cuantum de x lei cu facturile nr:

a) ... 03.2013 emisa de SC XX SRL cu o valoare fara TVA in suma de ... lei și TVA in cuantum de x lei;

b)2013 emisa de XX SRL in valoare de x lei și TVA in cuantum de 926,76 lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală acestea reprezintă cheltuieli cu reparațiile pentru un autovehicul cu numărul de înmatriculare XX ce nu aparține petentului.

În susținere petenta afirmă că semiremorca cu număr de înmatriculare XXa fost achiziționată de către XXX SRL de la SC X SRL prin contractul nr.12.2012 , anexat la dosarul cauzei .

Se retine faptul că SC XXX SRL este proprietara semiremorcii cu număr de înmatriculare ... , dar aceasta nu menționează dacă justificarea proprietății acesteia a fost prezentată organelor de inspecție fiscală, având în vedere constatările echipei de inspecției fiscale din raportul de inspecție fiscală întocmit și documentele depuse la dosarul cauzei, respectiv contractul de vânzare-cumpărare nr.12.2012, declarația fiscală pentru stabilirea impozitului pentru mijloacele de transport nr. x .2015.

Având în vedere susținerea petentei că este proprietara acesteia prin contractul de vânzare-cumpărare nr.12.2012, prin adresa nr. X din x .2018, pentru lămurirea unor aspectelor care fac obiectul contestației, au fost solicitate emitentului informații suplimentare privitor la constatările acesteia cu privire la acest aspect.

Prin adresa de răspuns nr. x .2018, transmisă de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala, înregistrat la DGRFP XX sub nr. x .2018 se menționează ca: „Cheltuielile cu reparațiile privind semiremorca cu numărul de înmatriculare XX au fost considerate nedeductibile întrucât acest bun nu aparține societății, având în vedere baza de date a poliției din care rezultă că societatea a înscris în circulație pe numele XXX SRL în data de x .2015. Având în vedere că între data achiziției (decembrie 2012) și data înmatriculării în circulație nu putea să utilizeze semiremorca, au fost considerate cheltuieli nedeductibile, întrucât transferul proprietății unui autovehicul presupune înscrierea și în circulație pe numele societății, de asemenea contribuabilul a declarat achiziția semiremorcii la Serviciul de Impozite și taxe a Primăriei XX prin declarația nr. x .2015.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală precum și susținerea petentei că este proprietara acesteia prin contractul de vânzare-cumpărare nr.12.2012, anexat la dosarul cauzei, precum și răspunsul formulat de către organele de inspecție fiscală prin adresa nr. x .2018, se reține ca XXX SRL este proprietara semiremorcii cu numărul de înmatriculare XX din decembrie 2012, atestarea proprietății bunului nefiind condiționat de înscrierea în circulație a acestuia, drept pentru care, pentru acest capăt prin decizie se desființează parțial actul administrativ fiscal atacat pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în

suma de în suma de x lei (x lei bază impozabilă x 16%) aferent perioadei 01.04.2012-31.12.2014, precum și a TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei (bază impozabilă în sumă de x lei).

2. In fapt, pentru perioada verificată 01.04.2012-31.12.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC XXX SRL o baza impozabilă suplimentară în sumă totală de de x lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de x lei, diminuarea bazei impozabile în suma de x lei eferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, aferentă cheltuielilor cu achizițiile de combustibil înregistrate în evidența contabilă, pentru care nu a prezentat documente justificative.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, reiese că, petenta a prezentat în timpul inspecției, justificarea consumului de combustibil prin situația centralizatoare a consumului pe fiecare luna în parte, cursele efectuate, kilometrii parcurși. Din centralizarea acestor consumuri, **așa cum rezultă din anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală**, ținând cont și de combustibilul pentru care societatea nu deține documente justificative de achiziție (punct I, impozit profit), de limitarea de 50% a combustibilului pentru autoturisme (punct II- impozit profit), achiziția de combustibil de la SC ... SRL (punctul III- impozit profit), achizițiile de combustibil de la SC XX SRL și SC XX SRL (punctul IV-impozit profit), conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală întocmit, a rezultat combustibilul pentru care societatea nu poate face dovada consumului în scopul activității economice în sumă de x lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli cu combustibilul nedeductibile fiscal în sumă de x lei având în conformitate prevederile art.21, alin.(1), din Legea nr.571/2003, art 25, alin.(1), din Legea nr. 227/2015 și TVA fără drept de deducere având în vedere ca nu sunt îndeplinite prevederile art. 145, alin. 2, lit, a din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.297 alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform căruia „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile”.

Prin adresa nr. X din x .2018, pentru lămurirea unor aspectelor care fac obiectul contestației au fost solicitate emitentului informații suplimentare privitor la constatările acestora cu privire la nejustificarea în totalitate a consumului de combustibil pentru perioada verificată.

Prin răspunsul nr. x .2018 formulat de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala, înregistrat la DGRFP XX sub nr. x .2018 se menționează că: **“... din valoarea combustibilului înregistrat în evidența contabilă în contul 6022 a fost scăzută valoarea consumului justificat de societate, diferența rezultată în valoare totală de x lei reprezintă combustibil nejustificat de societate din care au fost scăzute: valoarea de x lei (reprezintă valoare achiziție combustibil din bonurile fiscale) stabilită ca și cheltuială nedeductibilă de echipa de inspecție; valoarea de x lei (reprezintă valoare achiziție combustibil de la SC XX SRL, SC XX SRL și SC ... SRL) stabilită ca și cheltuială nedeductibilă de echipa de inspecție și valoarea de x lei (reprezintă limitare valoare 50% combustibil pentru autoturismele societății).**

În urma recalculării consumului de combustibil a rezultat o diferență de consum nejustificată de societate în valoare de ... lei (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală), pentru care societatea nu poate face dovada consumului în scopul activității sale economice, drept pentru care aceasta diferența a fost stabilită cheltuiala nedeductibilă de către echipa de inspecție fiscală”.

Având în vedere clarificarile aduse prin adresa nr. x .2018 de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala, respectiv algoritmul de calcul privind modul de calcul a diferentei de consum nejustificata de societate, prezentat explicit, se constată că rezultă o altă sumă față de cea înscrisă în R.I.F , respectiv suma de - x lei.

Ca urmare a inadvertențelor constatate, prin adresa nr. X din x .2018, au fost solicitate emitentului informații suplimentare cu privire la constatările efectuate referitor la nejustificarea consumului de combustibil în suma de ... lei.

Prin adresa de raspuns nr. x .2018 formulată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii-Inspecție Fiscala și înregistrată la DGRFP XX sub nr. x .2018 se menționează că: "... În ceea ce privește metoda de calcul a sumei de ... lei , cuprinsa în anexa nr.8, aceasta a fost stabilita prin totalizarea coloanei pe verticală « diferente combustibil» în care societatea a justificat mai mult combustibil decât consumul înregistrat în evidenta contabilă **și nu prin scăderea din totalul coloanei « valoare combustibil nejustificat » a urmatoarelor coloane « combustibil fara documente » , « facturi combustibil» si « limitare cheltuieli 50% ».**

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspectie fiscala, precum și raspunsurile diferite formulate de către acestea prin adresele transmise, se reține ca organul de inspectie fiscala a calculat eronat diferenta în suma de ... lei, reprezentand combustibil nejustificat, drept pentru care, pentru acest capăt prin decizie se desființează parțial actul administrativ fiscal atacat pentru un impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, diminuarea bazei impozabile în suma de x lei eferentă perioadei 01.01.2015-30.09.2017, precum și TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei .

În concluzie, starea de fapt fiscală cu privire la obligațiile fiscale stabilite evidențiate la **punctul II** nu este complet determinată, iar documentele anexate la dosarul cauzei relevă aspecte asupra cărora organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu claritate prin prezenta decizie, motiv pentru care, în speță, se vor aplica prevederile art. 6, art.73, art. 279 (3), (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu ale pct. 11.4, și 11.5 din Ordinul PANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Legea nr.207/2015

Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/ plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/ plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.. “

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

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

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

Art.279

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

O PANAF Nr. 3741/2015

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ... 2018 **în ce privește impozitul pe profit constat suplimentar în sumă de x lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei și diminuarea bazei impozabile în suma de x lei, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii XX-Inspectie Fiscala, urmând ca organele fiscale să procedeze la reexaminarea stării de fapt, în vederea determinării corecte a situației fiscale a SC XXX SRL, XX, respectiv prin emiterea unui nou act administrativ fiscal pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației.**

IV. Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată un impozit pe profit în sumă de ... lei, dar din constatările acestora s-a reținut că pentru perioada verificată s-au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă totală de ... lei, cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de x lei (x *16%), constatându-se o diferență de impozit pe profit stabilită în plus în sumă de x lei.

Prin adresa nr. X din x .2018, pentru lămurirea acestui aspect , au fost solicitate emitentului informații suplimentare privitor la modulul de calcul a impozitului pe profit constatat suplimentar.

Prin adresa de răspuns nr. x .2018, formulată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala, înregistrată la DGRFP XX sub nr. x .2018 se menționează că: „, la calculul impozitului pe profit (anexa 9 la RIF), pentru anul 2014 a luat în calcul suma de x lei(sponsorizari) și nu suma de x lei (impozit pe profit calculat și declarat de agentul economic).

Astfel, pentru anul 2014, societatea a înregistrat:

Profit brut contabil	- x lei;
Cheltuieli nedeductibile	- x lei;
Profit impozabil	- x lei;
Impozit pe profit calculat de societate	- x lei;
Sponsorizări	- x lei;
Impozit pe profit declarat și virat	- x lei.
Organele de inspecție fiscală au stabilit:	
Profit brut contabil	- x lei;
Cheltuieli nedeductibile	- x lei;
Cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar	- x lei
Profit impozabil recalculat	- x lei;
Impozit pe profit recalculat	- x lei;
Impozit pe profit declarat și virat de societate	- x lei;
Diferență de impozit neachitat	- x lei.

Față de cele prezentate anterior se reține că organul de inspecție fiscală a stabilit eronat impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei (x lei - x lei), corect fiind suma de x lei(x lei - x lei), rezultând o diferență stabilită eronat în plus la impozitul pe profit în sumă de x lei (x lei - x lei), drept pentru care se va pronunța soluția de admitere cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile art. 279 , alin(1) și(2) care dispun:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

Pe cale de consecință, pentru considerentele mai sus arătate, în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie și în baza art. 269(1), art. 270(1), art. 272, art. 273, art.276, alin(1) și art. 279 alin. (1) - alin. (4) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările ulterioare, precum și a pct. 11.1, 11.4 și 11.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

1. Respingerea parțială, ca neîntemeiată a contestației formulată de SC XXX SRL, CUI RO XX, cu sediul în jud. XX , mun. XX, XX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... 2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018, emise de Administrația Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspecție fiscală nr.2018,

pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sumă de x lei reprezentând impozitul pe profit (... lei) și TVA (... lei), precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

2. Respingerea parțială, ca nemotivată a contestației formulată de SC XXX SRL, CUI RO XX, cu sediul în jud. XX , mun. XX, XX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... 2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018, emise de Administrația Contribuabili Mijlocii-Inspectie Fiscala în baza Raportului de inspecție fiscală nr.2018, pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sumă de x lei reprezentând impozitul pe profit (x lei) și TVA (x lei), precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.2018**, emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii XX-Inspectie Fiscala în sarcina SC XXX SRL, XX, CUI RO XX, cu sediul în jud. XX , mun. XX, XX, pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sumă de x lei reprezentând impozitul pe profit (x lei) și TVA (x lei), precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei, având în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației.

4 . Admiterea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... 2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii XX-Inspectie Fiscala în sarcina SC XXX SRL, XX, CUI RO XX, cu sediul în jud. XX , mun. XX, XX, pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit constatat suplimentar, cu consecința anulării parțiale a actului administrativ fiscal pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar cu aceeași sumă.

5. În temeiul art.273, alin.(2) din Legea nr.207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,