



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 3...  
E-mail: [info.adm@dgifptm.ro](mailto:info.adm@dgifptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

**D E C I Z I E nr..3527/16.10.2017**  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL, înregistrată  
la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../18.07.2017

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către AJFP Caraș - Severin cu  
adresa nr. .../12.07.2017, asupra contestației formulată de societatea X SRL,  
CUI RO..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., cu sediul în ..., jud. Timiș,  
reprezentată prin dl. LEP în calitate de administrator.

Prin contestația formulată societatea X SRL solicită anularea în parte a  
Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale  
aferele diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la  
persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin, a Raportului de inspecție  
fiscală nr. .../26.04.2017 și a Procesului verbal nr. .../26.04.2017, pentru suma  
totală de ... lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din  
Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv actul  
administrativ fiscal a fost comunicat contribuabilului în data de 22.05.2017, prin  
remitere sub semnătură, astfel că termenul de 45 de zile începe să curgă de la  
data de 23.05.2017 și se împlineste în data de 06.07.2017, ultima zi de depunere  
a contestației este 07.07.2017, dată la care petentul depune contestația la AJFP  
Caraș-Severin - Inspecție Fiscală fiind înregistrată sub nr. AIF .../07.07.2017 .

Constatănd că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr.  
207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, este  
investită să se pronunțe asupra contestației.

**I.** Prin contestația formulată petenta solicită anularea în parte a (i)  
Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferele diferentelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../26.04.2017, (ii) Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017 ("Raportul de inspecție fiscală"), precum și a (iii) Procesului-verbal nr. .../26.04.2017 ("Procesul-verbal"), întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Caraș-Severin, și anume pentru suma de ... lei, raportat la caracterul nelegal al analizelor și a concluziilor acestor acte administrativ-fiscale referitoare la obligațiile fiscale reținute.

Pe cale de consecință, ca efect al anulării acestor acte administrativ fiscale, se solicită reanalizarea situației de fapt a petentei, cu consecința diminuării corespunzătoare a obligațiilor fiscale principale (impozit pe profit, TVA) și a obligațiilor fiscale accesorii, calculate în mod eronat.

În susținerea contestației petenta înțelege să invoace următoarele motive:

**A.** Analiza tranzacțiilor derulate cu firmele menționate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și a Procesului-verbal nu are în vedere adevărata situație de fapt, reținând deducerea nelegală de TVA și diminuarea bazei impozabile a profitului la beneficiarul final în mod nelegal, considerând că neacordarea dreptului de deducere pentru achizițiile de bunuri și servicii de la societățile VSC BD SRL, respectiv LR SRL s-a făcut cu ignorarea situației de fapt reale a tranzacțiilor efectuate de petentă.

**1.** Achizițiile de la VSC BD SRL (CUI RO ...) au reprezentat cheltuieli cu materiale auxiliare, factura emisă de această societate reprezentând o achiziție de scânduri, astereală și grinzi lemn. VSC BD SRL era furnizorul de lemn al SC CI SRL, societate de drept privat, pentru care petenta construia la acel moment în localitatea Anina un acoperiș, în baza unui contract de prestări servicii.

Materialele lemnoase ce formează obiectul facturii au și fost mai apoi înregistrate în situațiile de lucrări și refacturate către CI SRL (CUI RO...) prin factura nr. TOP/.../02.07.2012 și TOP/.../01.08.2012. Prin urmare, petenta consideră că a făcut întocmai dovada destinației acestei achiziții.

Se arată că nu a mai regăsit fizic factura emisă de VSC BD SRL deoarece, în ultimul an, au fost supuși la foarte multe controale și fiecare organ de control a preluat actele contabile ale societății, urmare a acestui fapt, nu cunoaște ce a primit înapoi și în ce ordine. continuând să căute factura în discuție.

**2.** Cu privire la achizițiile de la LR SRL (CUI RO ...), menționează că toate facturile sunt în original, reprezentând acte emise de această societate, petenta nefiind responsabilă pentru mențiunile pe care furnizorul le trece greșit pe factură, dacă au fost emise pe CUI-ul unei alte societăți sau dacă furnizorul nu și-a declarat toate facturile, la fel cum nu putea cunoaște erorile la înregistrarea în contabilitate a facturilor emise de acesta.

**3.** Cu privire la achizițiile de la furnizorul AHIC SRL, (CUI ...), emitentul facturii TM .../06.11.2009, despre care se afirmă că nu a are situații de lucrări atașată.

În primul rând, factura a fost emisă la nivelul anului 2009, prin urmare termenele de prescripție fiscală s-au împlinit la momentul emiterii actelor administrativ- fiscale atacate prin prezenta.

În al doilea rând, pe fond, menționează că la momentul efectuării operațiunii de achiziție (2009) petenta avea baza de producție și garajele utilajelor în incinta combinatului chimic Solventul din Timișoara, unde deținea două depozite importante de motorină, iar alimentarea rezervoarelor se făcea prin cisterne de 20.000 litri. De asemenea, în acea perioadă avea în derulare contracte de prestări servicii transport cu basculanta și de închiriere excavatoare, toate consumând motorină.

Societatea AHIC SRL se ocupa doar de comerțul en-gros de motorină și le-a furnizat o cisternă de 18.560 litri, având numărul de înmatriculare 1... (se poate verifica că era o cisternă detinută de firme din grupul lor). Se susține că atașază prezentei extras de la Ministerul Finanțelor aferent anului 2011, de unde rezultă că aveau profit declarat în cuantum de ... lei și se ocupau numai de comerț en-gros (cu ridicata) de motorină.

4. În ceea ce privește achizițiile de la E SRL (CUI ...) consideră că afirmațiile conform cărora nu s-a dovedit prestarea serviciilor sunt necorespunzătoare realității.

Pentru a obține fonduri europene în România este necesară contractarea unui consultant specializat în domeniul fondurilor europene, care se va ocupa de întocmirea dosarului și depunerea lui, apoi de monitorizarea și de legatura cu Ministerul Fondurilor Europene.

Aceste servicii pot ajunge la un onorariu și de 10 % din valoarea contractului pentru care se prestează serviciile de consultanță. Întreaga documentație de parcurs și de pregătit pentru depunerea unui dosar de fonduri europene prezintă un grad ridicat de tehnicitate și specializare, ca atare apelarea la un astfel de consultant devine obligatorie pentru prezervarea șanseii de a accesa fonduri europene.

Pentru proiectul de "Modernizare proces producție X = achiziția de utilaje" s-a apelat la societatea E SRL din Cluj, reprezentată de domnul ME

Astfel, s-a încheiat contractul nr. .../14.07.2010, iar societatea E SRL, prin domnul Emil Mesaros, a întocmit, de o manieră completă, dosarul necesar prevazut în Ghidul de aplicare. După depunerea dosarului întocmit în numele X SRL, această societate a emis factura nr. .../16.08.2010, pe care petenta a achitat-o prin sistem bancar.

Proiectul a fost întocmai depus la Ministerul Fondurilor Europene și, deși a fost considerat conform, nu s-a reușit obținerea aprobării acestuia. Însă, acest aspect nu înseamnă, în niciun caz, faptul că societatea nu a prestat serviciile contractate sau că nu și-a declarat factura fiscală, ci doar că nu a reușit să acceseze fondurile europene, primind un răspuns negativ de la Ministerul Fondurilor Europene.

Cu alte cuvinte:

- consultanța asigurată de E SRL a fost reală, aspect rezultat atât din prezentarea în probatoriu a întregului dosar de proiect, cât și prin faptul că însuși Ministerul Fondurilor Europene nu ar fi respins un dosar inexistent sau fictiv;

- pregătirea dosarului aferent accesării unui proiect finanțat prin fondurile europene este o obligație de mijloace (iar nu una de rezultat), ca atare nici un consultant nu asumă reușita admiterii proiectului - o analiză de logică juridică conduce chiar la concluzia caracterului ilegal al unei astfel de asumări, pentru că nimeni nu poate garanta rezultatul unei selecții efectuate de o autoritate publică, în sistem transparent și echidistant.

Pentru a demonstra, cu atât mai mult, caracterul efectiv, real al consultanței, petenta susține că atașază prezentei inclusiv e-mailuri prin care E SRL s-a ocupat inclusiv de întocmirea contestației ei depuse la Ministerul Fondurilor Europene împotriva respingerii aprobării dosarului.

**5.** În ceea ce privește achizițiile de la CT SRL (CUI ...), factura de papetărie emisă avea ca obiect mape de prezentare. Mai mult decât atât, societatea nu deține alte facturi de papetărie în acel an și nu crede, la nivel rațional și economic, că poate exista societate în România care să-și desfășoare activitatea fără facturi de papetărie.

Societatea petentă arată că include în mapele de prezentare facturile emise, ca o formă de publicitate.

**B.** Jurisprudență relevantă problemei de drept - lato sensu - privind nelegalitatea sancționării pentru eventualele nereguli (dacă ar fi cazul) efectuate de furnizorii petentei de servicii.

a) În jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene au fost statuate elemente de drept în ceea ce privește condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, sarcina probei, echilibrul între interesul public și cel privat oferă (Hotărârea din 21 iunie 2012, cauzele conexe C-80/11 și 142/11): "Articolul 16, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. Articolul 16; articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de

deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat"

b) Față de obligativitatea statuărilor Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceste argumente au fost preluate inclusiv în practica instanței supreme: astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât că, odată îndeplinite condițiile de formă și de fond prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, în acord cu jurisprudența CJUE, nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte.

c) Aceste aspecte de drept au fost preluate și în cadrul deciziilor de uniformizare a practicii de la nivelul Consiliului Superior al Magistraturii cu președinții secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de apel.

Astfel, în cadrul întâlnirii din 26-27 martie 2015, în cadrul punctajului discuțiilor ce au avut loc cu privire la cauzele supuse legii contenciosului administrativ, opinia formatorilor INM însusită ulterior de reprezentanții CSM, ICCJ și ai Curților de Apel, în sensul unificării practicii, a fost următoarea: în unanimitate, participanții la întâlnire au apreciat că întreaga jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul unei facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator din amonte în lanțul de prestații.

Nu se poate pretinde contribuabililor să devină investigatori ai furnizorilor lor și nici nu răspund pentru faptele acestora.

În concluzie, față de criticile formulate, petenta consideră că autoritatea fiscală :

- nu a analizat o serie de documente esențiale privind demonstrarea caracterului efectiv, real, având conținut economic și juridic, al tranzacțiilor dintre subscrisă, pe de o parte, și societățile menționate, pe de altă parte, în condițiile în care luarea în considerare a acestor documente ar fi condus la o diminuare semnificativă atât a obligațiilor fiscale reținute prin actele contestate;

- nu a ținut cont de jurisprudența europeană și de cea a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cerând un comportament de tip "inchizitorial" față de furnizorii de servicii, în condițiile în care s-a demonstrat, prin probe pertinente, diligențele efectuate în verificarea situației juridice și economice a acestora, pe de o parte, precum și caracterul efectiv, real al serviciilor prestate.

Pentru aceste considerente, petenta solicită admiterea prezentei contestații, cu consecința anulării în parte a actelor contestate și a emiterii unor acte administrativ-fiscale care să corespundă realității economice a tranzacțiilor și a stării de fapt, conducând la diminuarea sumelor reprezentând obligații fiscale cu suma de ... lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Caraș - Severin – A.I.F., au consemnat următoarele:**

1. Achiziții nereale:

a) Achiziții de la se VSE BD SRL Timisoara (CUI ...)

În luna iulie 2012, așa cum rezulta din declarațiile informative 394 depuse, din evidența contabilă (jurnale de cumpărări; registru jurnal), societatea înregistrează în contabilitate, în baza facturii nr. .../19.07.2012 achiziții de la VSC BD SRL, având baza impozabilă în valoare totală de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei. Achizițiile sunt reprezentate de materiale consumabile, înregistrare în conturile de cheltuieli, respectiv în contul 6021 "Cheltuieli cu materiale auxiliare".

Cheltuielile în sumă de ... lei rezultate în urma înregistrării în contabilitate a achizițiilor de la VSC BD SRL nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, iar pentru TVA-ul în sumă de ... lei aferent acestor achiziții nu se acordă drept de deducere din următoarele motive:

- achizițiile sunt înregistrate în contabilitate având la baza o factură (menționată în jurnale) și documente de plată (ordin de plată). Societatea nu a prezentat factura (nu există în arhivă, doar numărul și data menționate în jurnale) sau documente de transport (foi de parcurs, avize, etc.) care să justifice realitatea unor asemenea tranzacții, din care să rezulte mijloacele de transport, punctul de încărcare/descărcare, precum și alte documente din care să rezulte destinația acestor achiziții (eventuale situații de lucrări, bonuri de consum din care să rezulte destinația, perioada, persoane responsabile cu gestionarea, locul de depozitare);

- așa cum rezultă din baza de date A.N.A.F. (aplicația REVISAL) societatea VSC BD SRL nu a avut angajați în anul 2012 cu care, eventual, să

justifice realizarea de activitati comerciale. Obiectul de activitate declarat al acestei societăți a fost "Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale" (cod CAEN 4120);

- conform bazei de date A.N.A.F. (aplicație c-lynx) furnizorul VSC BD SRL înregistrează în anul 2012 achiziții de la societăți în legătură cu care există indicii că nu au desfășurat în realitate niciun fel de activitate, cum sunt: SC Inter Pedro SRL, Sladcom Invest SRL, Build & Art Management. De altfel, administratorul societății VSC BD SRL este aceeași persoană care administrează și societățile Build & Art Management SRL și STFB Logistic SRL - dl. Suciu Traian-Florin. Conform declarației data de aceasta persoana organelor din cadrul D.R.A.F. 5 Deva, societățile pe care le administrează au desfășurat activități fictive cu scopul emiterii de documente care să creeze aparenta realizării unor tranzacții care nu s-au desfășurat în realitate. Astfel, în baza celor prezentate mai sus, nu există dovezi concrete că furnizorul VSC BD SRL ar fi desfășurat activitati comerciale, această societate având un comportament fiscal inadecvat, nu are angajati, are tranzacții cu alte societăți cu activitate fictivă, nu depune bilanțuri și nu declară obligații fiscale.

Având în vedere aspectele menționate mai sus referitoare la achizițiile de la societatea VSC BD SRL, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, reprezentând cheltuieli cu achiziții de materiale, cât și diferențe de TVA în sumă de ... lei, reprezentând taxă dedusă în anul 2012 pentru achizițiile de materiale.

b) Achiziții de la SC LR SRL București (CUI: ...)

În perioada verificată societatea X SRL înregistrează venituri din prestări servicii (transport, închiriere utilaje cu mecanic, prestații cu excavator, buldozer, etc.) efectuate cu mijloace de transport și utilaje proprii, activități care justifică necesitatea unor achiziții de combustibil. Principali furnizori de combustibil ai societății în perioada verificată au fost O SRL și LR SRL.

În ceea ce privește achizițiile de combustibil de la societatea LR SRL, în urma consultării bazei de date A.N.A.F. (declarații informative 394) și a datelor din evidenta contabilă (jurnale de cumpărări, documente de achiziții) s-au constatat neconcordanțe semnificative între datele raportate de societatea verificată și cele raportate de societatea LR SRL (în calitate de furnizor) prin declarațiile informative depuse. Conform adresei nr.981/23.02.2017 au fost solicitate furnizorului LR SRL informații cu privire la tranzacțiile (livrări de combustibil) către societatea X SRL efectuate în perioada 01.01.2011-31.12.2016. Societatea LR SRL, prin adresa înregistrată (a A.J.F.P. Caras-Severin, Inspecție Fiscală sub nr. 1364/16.03.2017, transmite o lista cu facturile emise (la cererea clientului) precum și copii după o serie de facturi emise către SC X SRL și documentele de achitare (bonuri fiscale).

În urma comparării datelor din evidența contabilă a societății verificate cu informațiile transmise de SC LR SRL s-au constatat următoarele:

- conform informațiilor transmise la solicitarea organelor fiscale, în contabilitatea societății LR SRL sunt înregistrate pentru perioada 01.01.2011-31.12.2014 livrări de combustibil (pentru care s-au emis facturi) către SC X SRL, având baza impozabilă în valoare totală de ... lei. Începând cu data de 01.01.2015 societatea LR SRL nu mai înregistrează tranzacții cu societatea X SRL.

- conform evidenței contabile (jurnale de cumpărări, facturi, fișa furnizor) societatea X SRL înregistrează achiziții de combustibil în perioada 01.01.2011-31.12.2015 având baza impozabilă în valoare totală de ... lei. Aceste achiziții au la baza facturi, bonuri fiscale și chitanțe;

- o parte importantă din facturile regăsite în evidența contabilă a X SRL (un număr de 415 facturi) având baza impozabilă în valoare totală ... lei și TVA în valoare de ... lei, nu se regăsesc în lista cu facturi emise și transmise organelor fiscale de societatea LR SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ... lei, reprezentând cheltuieli aferente achizițiilor de combustibil (înregistrate în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilii") ce nu sunt recunoscute de furnizor, nu este deductibilă fiscal, totodată nefiind îndeplinite condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de combustibil, din următoarele motive:

- facturile menționate în lista transmisă organelor fiscale de furnizorul LR SRL au menționare date referitoare la locul de unde s-a furnizat combustibilul și de asemenea sunt menționate bonurile fiscale care au stat la baza emiterii facturilor și la încasarea contravalori bunurilor livrate;

- facturile care nu sunt recunoscute ca fiind emise de furnizor nu au mențiuni referitoare la adresa de la care s-au furnizat produsele și nici nu sunt menționate bonuri fiscale; pentru achitarea contravalorii facturilor societatea verificată a prezentat chitanțe;

- facturile nerecunoscute de furnizor nu au la baza bonuri fiscale emise de stațiile de alimentare aparținând societății LR SRL. Societatea nu a prezentat alte documente din care să rezulte sursa de unde s-a aprovizionat, respectiv nu deține documente de transport (eventuale foi de parcurs, avize de expediție) din care să rezulte identitatea transportatorilor, a mijloacelor de transport, locul de încărcare/descărcare, perioada. De asemenea, societatea verificată nu a prezentat documente din care să rezulte locul de consum sau ca deține instalații specifice pentru depozitarea unor cantități mari de combustibil și din care, de asemenea, să rezulte scopul achizițiilor;

- prin neprezentarea unor documente din care să rezulte locul de aprovizionare cu combustibil (societatea nu deține bonuri fiscale emise de furnizor, iar în facturi nu este menționat locul de aprovizionare sau mijlocul de transport) societatea nu demonstrează că aceste achiziții au legătură cu activitatea realizată, respectiv că aceste achiziții au fost necesare pentru realizarea veniturilor impozabile din prestarile de servicii efectuate cu mijloace de transport și utilaje



propriu (transport, închirieri, lucrări). Aceste achiziții nu pot fi corelate cu rutele pe care societatea a efectuat servicii de transport (nu există bonuri fiscale de la stații de alimentare de pe traseul curselor) și de asemenea, societatea nu justifică faptul că aceste achiziții sunt în legătură cu lucrările prestate cu utilaje (excavator, buldozer), atât timp cât societatea nu deține documente în care să fie menționate punctele de lucru aparținând furnizorului de combustibil (altele decât cele de unde se emit bonuri fiscale) și nu demonstrează că transportul cantităților mari de combustibil s-a efectuat cu mijloace de transport specializate și că acesta a fost depozitat în instalații corespunzătoare;

- în urma corespondenței și informațiilor transmise organelor fiscale de furnizorul LR SRL a rezultat faptul că numărul și seria unor facturi având ca emitent societatea LR SRL fac parte din cele alocate de societate, dar sunt emise în alte perioade și către alți beneficiari, exemple în acest sens fiind:

- factura înregistrată la societatea verificată ca având nr...., din data de 03.12.2011 este înregistrată în contabilitatea furnizorului cu data de 23.11.2011 și emisă către alt beneficiar, respectiv IMN I.I.;

- factura înregistrată la societatea verificată ca având nr. ..., din data de 05.12.2011 este înregistrată în contabilitatea furnizorului cu data de 25.11.2011 și emisă către alt beneficiar, respectiv TEM PFA;

- factura înregistrată la societatea verificată ca având nr. ...., din data de 11.01.2012 este înregistrată în contabilitatea furnizorului cu data de 12.01.2012 și emisă către alt beneficiar, respectiv IMN I.I.;

- factura înregistrată la societatea verificată ca având nr. ..., din data de 02.12.2011 este înregistrată în contabilitatea furnizorului cu data de 22.11.2011 și emisă către alt beneficiar, respectiv Asociația Crescătorilor de Vaci Lapte Filiala G, etc.

Alte facturi nu sunt din seriile utilizate de furnizor, societatea LR SRL nu a emis facturi cu numerele și seriile regasite în contabilitatea societății X SRL (numere mai lungi decât cele utilizate de furnizor).

Având în vedere aspectele menționate mai sus referitoare la achizițiile de la societatea LR SRL, au fost stabilite cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de ... lei și diferențe de TVA în sumă de ... lei.

## 2. Cheltuieli nedeductibile fiscal, achiziții fără drept de deducere.

În perioada verificată societatea a înregistrat în conturile de cheltuieli o serie de achiziții de bunuri și servicii având baza impozabilă în sumă totală de 100.406 lei, pentru care nu se face dovada că ar fi destinate operațiunilor taxabile derulate în perioada verificată (nu au legătură cu activitatea desfășurată), astfel:

a). În luna noiembrie 2009 se achiziționează de la societatea AHIC SRL Timisoara, combustibil având baza impozabilă de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei. Societatea nu prezintă alte documente (contract, document de transport, bonuri de consum, situații de lucrări) din care să rezulte locul de încarcare,

proveniența combustibilului (furnizorul inițial autorizat pentru producere/comercializare produse energetice), locul de depozitare și consum.

Conform bazei de date A.N.A.F. pentru anul 2009 furnizorul AHIC SRL nu declară salariați;

b). În luna august 2010, conform facturii nr. .../16.08.2010 se achiziționează de la SC E SRL "servicii consultanță afaceri conform contract .../14.07.2010" având baza impozabilă de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei. Contractul nr. .../2010 are două obiective, respectiv: proiect finantare "modernizarea procesului de producție la X SRL" și "consultanță privind managementul producției (întocmire și depunere dosare de achiziție și dosare de plăți)".

Societatea nu a prezentat alte documente justificative (rapoarte, situații, etc.) din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, perioada, persoanele prestatoare, tarifele practicate pe fiecare tip de servicii și de asemenea, nu s-au prezentat justificări privind rezultatele prestarilor de servicii (obținerea unor finanțări nerambursabile pentru realizarea obiectivelor);

c). În luna decembrie 2012 se achiziționează produse "Papetărie" de la societatea CT SRL (CUI ...) având baza impozabilă în valoare de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei, fără a se prezenta în factură sau în alte documente tipul produselor și punctul de lucru al furnizorului de la care s-a făcut achiziția. Conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., furnizorul are un obiect de activitate care nu are legătură cu bunurile livrate (activități ale tur-operatorilor), nu are punct de lucru declarat și nici salariați cu care să justifice activitatea comercială;

d). În luna decembrie 2012 se achiziționează diverse bunuri (releu, senzor, mobila de birou) de la societatea A SRL (CUI ...) având baza impozabilă în valoare de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei, fără a se prezenta alte documente (documente de transport, situații de lucrări) din care să rezulte de unde au fost aprovizionate bunurile și unde au fost instalate. Conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., nu rezultă că furnizorul ar fi avut capacitatea de a desfășura activități economice, nu declară achiziții și nu are salariați declarați care ar justifica activitatea comercială;

e). În luna ianuarie 2013 se achiziționează diverse bunuri (releu, senzor, mobilă de birou, consumabile) de la societatea PM SRL (CUI ...) având baza impozabilă în valoare de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei, fără a se prezenta alte documente (documente de transport, situații de lucrări) din care să rezulte locul de unde au fost aprovizionate bunurile și unde au fost instalate. Conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., nu rezultă că furnizorul ar fi avut capacitatea de a desfășura activități economice, nu declară achiziții, nu depune bilanțuri, nu are venituri declarate pentru anul 2013 și nu are salariați declarați care ar justifica activitatea comercială.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, CUI RO..., înmatriculată la O.R.C sub nr. ..., are sediul în ..., jud. Timiș, fiind reprezentată prin dl. LEP în calitate de administrator.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea înțelege să conteste și Procesul verbal nr. .../26.04.2017 și Raportul de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017, ambele emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș - Severin.

***Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr..../26.04.2017, se rețin următoarele:***

**În drept,** Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.93 “Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.131 “Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. 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:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”*

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.../26.04.2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către AJFP Caraș - Severin - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.../26.04.2017.

***Referitor la capătul de cerere privind contestarea Procesului verbal nr. .../26.04.2017, care a stat la baza emiterii Sesizării penale nr. .../23.05.2017, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu acest capăt de cerere, în condițiile în care nu intră în competența sa de soluționare.***

În drept, potrivit art.98 și art.272 alin.(1) și (6) din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală:

*Art.98 “Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere  
Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative  
fiscale:*

- a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*
- b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;*
- c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

*Art.272 “Organul competent*

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

*(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.*

În acest sens, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, prevăd următoarele:

*“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.(...)”*

*5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. (...)”*

Se reține că, potrivit art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, au o competență strict delimitată, ele nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și în decizii de regularizare privind datoria vamală, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres și limitativ prevăzute de lege.

În condițiile în care Procesul verbal nr. .../26.04.2017, care a stat la baza emiterii Sesizării penale nr. .../23.05.2017, nu reprezintă act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere, în temeiul pct.5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, competența de soluționare aparține Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș - Severin, în calitate de organ fiscal emitent al actului atacat, care va soluționa contestația societății pentru acest capet de cerere, în condițiile legii.

***Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017.***

**În fapt**, prin contestația formulată petenta solicită **“Anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../26.04.2017 (...) și anume pentru suma de ... lei”**, solicitând totodată și **“diminuarea obligațiilor fiscale principale (impozit pe profit și TVA) și a obligațiilor fiscale accesorii, calculate în mod eronat”** fără ca suma totală contestată să fie individualizată pe categorii de creanțe fiscale contestate, precum și accesorii ale acestora.

Prin adrea nr. .../17.08.2017, în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. Timișoara solicită petentei să depună la registratura D.G.R.F.P. Timișoara din str. Gh. Lazăr, nr.9B, 300081, Timișoara, în completarea contestației depusă inițial, precizări cu privire la individualizarea sumei totale contestate, pe fiecare categorie de creanțe fiscale, precum și accesoriile acestora.

Urmare a acestei solicitări, prin adresa FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../11.09.2017, societatea TSC, face următoarele precizări:

*“1. Suma contestată din categoria obligațiilor principale cu titlu de TVA nedeductibil este de ... lei.*

*2. Suma contestată din categoria obligațiilor principale cu titlu de impozit pe profit este de ... lei.*

*3. În ceea ce privește accesoriile, având în vedere întocmai natura lor, respectiv faptul că ele nu au fost calculate nici în Decizia de impunere sau în Raportul de inspecție fiscală atacate, nu le putem indica, ele urmând a fi calculate ulterior.*

*Sumele indicate sunt defalcate pe categorii de creanțe, privind întreg ansamblul operațiunilor detaliate în cuprinsul contestației, respectiv tranzacțiile aferente facturilor emise de LR SRL, VSC BD SRL, AHIC SRL, E SRL, CT SRL, A SRL, PM SRL.”*

Având în vedere faptul că obligațiile fiscale aferente tranzacțiilor cu societățile menționate de petentă prin contestație sunt în sumă totală de ... lei,

sumă precizată și de petentă urmare a solicitării organelor de soluționare a contestației, DGRFP Timișoara urmează să se pronuște asupra legalității stabilirii acestei sume.

***A). Referitor la operațiunile economice derulate de societatea petentă cu societățile VSC BD SRL și LR SRL.***

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care, organele fiscale au formulat plângere penală împotriva domnului LEP în calitate de administrator al Societății X SRL, pe care au înaintat-o către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, în virtutea principiului general de drept *”penalul ține în loc civilul”*.

**În fapt**, exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, societatea petenta se îndreaptă în procedura prealabilă împotriva sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, rezultate din tranzacțiile derulate cu furnizorii: VSC BD SRL și LR SRL.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../12.07.2017, organele de inspecție fiscală fac precizarea că *„s-a formulat sesizare penală în cauză având nr. .../23.05.2017, pentru un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei”*.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată faptul ca urmare a inspecției fiscale efectuate la societatea petentă, asupra tranzacțiilor derulate cu furnizorii: VSC BD SRL și LR SRL și suspicinate de organele de inspecție fiscală ca fiind nereale, acestea au formulat Sesizarea penală nr. .../23.05.2017, împotriva numitului PLE în calitate de administrator al SC X SRL, motivat de faptul că achizițiile înregistrate nu s-au desfășurat în realitate, după cum urmează:

- SC VSC BD SRL de la care s-au înregistrat achiziții având baza impozabilă în valoare totală de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei;
- SC LR SRL de la care s-au înregistrat achiziții având baza impozabilă în valoare totală de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei;

Referitor la tranzacțiile derulate de petentă cu furnizorii: VSC BD SRL și LR SRL, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile nedeductibile fiscal, stabilind suplimentar o bază impozabilă în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), cu un impozit pe profit afetent în sumă de ... lei (... lei x 16% = ... lei) și diferențe de TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei).

Întrucât constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii, în temeiul art. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, art. 289 din Codul de Procedură Penală și Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva societății X SRL a fost formulată plangere penală, înregistrată la AJFP Caraș - Severin - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. .../23.05.2017.

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele fiscale au stabilit și reținut în sarcina societății contestatoare impozit pe profit și TVA de plată, pentru tranzacții desfășurate de petentă cu societăți comerciale care nu ar fi avut un comportament fiscal adecvat, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut realitatea operațiunilor comerciale, neacordând deductibilitate atât cheltuielii cu achiziția mărfurilor și serviciilor, cât și TVA aferentă, întrucât pentru achizițiile în cauză, nu pot fi prezentate documente justificative reale.

Potrivit Sesizării penale .../23.05.2017 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă față de persoana juridică X SRL, reprezentată de dl.PLE în calitate de administrator, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, obligații fiscale stabilite prin Decizia nr. .../26.04.2017, la dosarul cauzei existând o copie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș.

În scopul soluționării contestației formulate de către societatea X S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș cu adresa nr. .../18.08.2017, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale .../23.05.2017 în legătură cu sumele stabilite în Decizia de impunere nr. .../26.04.2017 emisă pe numele S.C. X S.R.L.

Prin adresa Dosar nr. ...2017 din 13.09.2017 transmisă Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin poștă, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../20.09.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș a comunicat faptul că:

*„(...) urmare a sesizării penale nr. .../23.05.2017 (...), s-a constituit la Parchetul de pe lângă Tribunalul Timiș dosarul penal nr. ...2017, în care se efectuează cercetări față de PLE, în calitate de administrator al SC X SRL, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005.*

*Facem precizarea că nu s-a dispus o soluție, în prezent cauza aflându-se la I.P.J. Timiș - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării cercetărilor.”*

**În drept**, art.277 alin.(1) lit.a) și b) și art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd:



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

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

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

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

*ART. 279 Soluții asupra contestației*

*(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

Potrivit art. 277 din Legea nr.207/2015 există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a caror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul* consacrat de Codul procedură penală.

În urma analizei documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că organele fiscale au formulat și transmis către organele de cercetare penală plângere penală având ca obiect constatările rezultate în urma inspecției fiscale efectuate de către acestea, concretizate în emiterea înscrisurilor pe care societatea X SRL înțelege să le atace.

Astfel, autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că între datoria fiscală contestată de petentă reprezentând impozit pe profit și TVA și stabilirea caracterului infracțional al faptelor în legătură cu care au fost sesizate organele de cercetare, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei, în cauză dedusă judecății făcându-se astfel aplicațiunea dispozițiilor art. 277 din Codul de procedură fiscală, care evoca ipoteza când soluționarea contestației este sau devine dependentă de soluția ce s-ar da în acțiunea penală.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de

inspecție fiscală au considerat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat, și a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului, pentru operațiuni comerciale posibil a fi fictive cu diverse firme.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 1.../2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că, prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor*

*constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. .../23.05.2017 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../26.04.2017, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimitte la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 din Codul de procedură penală, din moment ce, cum precizează art. 277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii "*ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea*".

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare înterzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

În același sens, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit căroră "*Hotarirea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.*", procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*[...]*

*(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul*

*de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. ...2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Timiș, coroborat cu pct.10.2 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, statuează că :

*“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.*

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente cauzei, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală în cazul celor sesizate de organele de inspecție fiscală privitor la concluziile materializate în Raportul de inspecție fiscală .../26.04.2017 și Decizia de impunere nr. .../26.04.2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de ... lei reprezentand:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva celor două înscrisuri, procedura administrativa urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

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

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 alin. (5) din Legea nr.207/2015, republicată, titlul IX, privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .../26.04.2017 privind suma totală de ... lei reprezentand:

- impozit pe profit în sumă de ... lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei;

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organele de soluționare competente privind faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii contestate.

**B). Referitor la operațiunile economice derulate de societatea petentă cu societățile AHIC SRL, E SRL și CT SRL.**

**B.1.) Cu privire la achiziții de la societatea AHIC SRL.**

**În fapt**, în luna noiembrie 2009 se achiziționează în baza facturii nr.TM .../06.11.2009, de la societatea AHIC SRL Timisoara, combustibil având baza impozabilă de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei (echivalentul a 18,56 tone motorină).

Prin contestația formulată petenta afirmă că societatea Antonio Holding Impex Corporation SRL a furnizat societății X SRL o cisterna de 18.560 litri, având numărul de înmatriculare ... și că în perioada 2009 avea baza de producție și garajele în incinta combinatului chimic Solventul din Timisoara, unde avea 2 depozite mari de motorină și că alimentarea rezervoarelor se facea prin cisterne de 20.000 litri.

În opinia organelor de inspecție fiscală, referitor la aceste achiziții societatea nu a prezentat alte documente (contract, document de transport, bonuri de consum, situații de lucrări) din care să rezulte locul de încarcare, proveniența combustibilului (furnizorul initial autorizat pentru producere/comercializare de produse energetice), locul de depozitare și consum, motiv pentru care majorează baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

**În drept**, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„Art.21 - Cheltuieli*

*(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”.*

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*

Din interpretarea acestor prevederi legale se reține faptul că cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Se constată deci că legiuitorul condiționează deducerea cheltuielilor de efectuarea lor în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și

cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume în baza unei facturi nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(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.”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține ca deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri este condiționată de necesitatea efectuării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile efectuate pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care bunurile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea efectuării efective a achizițiilor cu documentele enumerate de legiuitor.

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145, alin.2, lit.a și art. 146 alin 1 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(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 - 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;"*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, achizițiile trebuie să fie înregistrate pe bază de documente justificative, care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5), respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv a organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

Conform bazei de date ANAF societatea furnizoare nu are punct de lucru declarat, iar pentru anul 2009 furnizorul AHIC SRL nu declară salariați, nu depune bilanț din care să rezulte veniturile declarate (cifra de afaceri).

În ceea ce privește numărul de înmatriculare al cisternei menționat de societatea petentă în contestație ca fiind ..., în baza de date ANAF (programul EVA-Auto) acest număr figurează ca aparținând unui autoturism marca Peugeot.

De asemenea, contestatoarea nu deține documente justificative, prin care să facă dovada ca operațiunile de transport au fost efectuate, nu deține avize de însoțire a mărfii pe timpul transportului, scrisoare de transport pe parcurs intern - CMR, contract, bonuri de consum și nici documente privind locul de depozitare și consum .

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor și deduce taxa aferentă achizițiilor, contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării operațiunilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de a diminua profitul impozabil cu cheltuielile aferente achizițiilor în cauză, respectiv pierderea dreptului de deducere a TVA - ului aferent.

Se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Prin urmare, având în vedere că prin contestația formulată nu au fost prezentate argumente pertinente și documente justificative care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit datorat și nici TVA-ul aferent.



În concluzie, societatea Tip Side Construction SRL datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală în mod legal majorând bază impozabilă a impozitului pe profit cu sumă de ... lei, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește termenul de prescripție societatea petentă consideră că pentru factura emisă în anul 2009 termenul de prescripție s-a împlinit la momentul emiterii actelor administrativ-fiscale atacate prin contestația depusă.

Referitor la faptul că această achiziție provine dintr-o perioadă prescrisă, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../12.07.2017, organele de inspecție fiscală fac precizarea că: „*având în vedere existența unor fapte de evaziune fiscală, cât și faptul că societatea X SRL prin decontul lunii ianuarie 2016 și declarația rectificativă privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2015, corectează obligații din perioade precedente (din anul 2009-2010), a fost solicitată prin adresa nr..../21.03.2017 la D.G.R.F.P. Timisoara - Serviciul Coordonare, Analiză și Programare extinderea perioadei de verificare avizată inițial, respectiv începând cu data de 01.04.2009. Prin adresa nr. TMR AIF .../17.03.2017 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara și înregistrată la A.J.F.P. Caraș - Severin sub nr..../24.03.2017 a fost dispusă delegarea de competență, fiind emis în consecință Avizul de Inspecție Fiscală nr. F-CS .../24.03.2017 (remis societății în data de 28.03.2017) prin care a fost extinsă perioada de inspecție fiscală astfel: 01.04.2009 - 30.11.2011 pentru TVA, respectiv 01.04.2009 - 31.12.2010 pentru impozitul pe profit.*”

**În drept**, referitor la extinderea perioadei supusă inspecției fiscale prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, art.110 alin.3 și ale art.110, alin.1, lit.c, stipulează:

„*Art. 110 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*

*(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acesta rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

*Art. 110 - Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale*

*(1) Termenele prevăzute la art. ... se întrerup:*

*c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate”.*

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale și poate fi extinsă pe perioada de prescripție dacă există cel puțin un element care să conducă la extindere.

Prin urmare, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au extins inspecția fiscală pe perioada

prescripției, motivat de faptul că petenta prin decontul lunii ianuarie 2016 și declarația rectificativă privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2015, corectează obligații din perioade precedente, respectiv din perioada 2009 - 2010, ca urmare, se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la excepția de fond ridicată de societatea supusă inspecției.

**B.2.) Cu privire la achiziții de la societatea E SRL.**

**În fapt,** în luna august 2010, conform facturii nr.../16.08.2010 petenta achiziționează de la societatea E SRL "servicii consultanță afaceri conform contract .../14.07.2010" în sumă de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei.

Pentru justificarea serviciilor prestate, societatea a prezentat contractul nr. .../2010 care are două obiective, respectiv: proiect finanțare "modernizarea procesului de producție la X SRL" și "consultanță privind managementul producției (întocmire și depunere dosare de achiziție și dosare de plăți)"

În opinia organelor de inspecție fiscală, societatea X SRL a înregistrat greșit în evidența contabilă cheltuieli deductibile fiscal cu serviciile prestate de terti în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, deoarece aceste achiziții nu sunt destinate operațiunilor taxabile, neavând legatură cu activitatea desfășurată.

**În drept,** în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, arată:

*„(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.”*

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Totodată, în cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

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

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

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.(...)”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu serviciile în speță.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;(...)”*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, prevede:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile, revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

Referitor la cheltuieli cu serviciile în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferente facturi nr.../16.08.2010 emisă de societatea E SRL reprezentând "servicii consultanță afaceri conform contract .../14.07.2010", din constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Caraș - Severin, menționate în Raportul de inspecție fiscală nr..../26.04.2017 se reține că TSC SRL a înregistrat în evidența contabilă această factură în baza căreia a dedus cheltuielile și taxă pe valoarea adăugată.

În timpul verificărilor, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală, pentru justificarea serviciilor prestate, contractul nr. .../2010 care are două obiective, respectiv: proiect finanțare "modernizarea procesului de producție la X SRL" și "consultanță privind managementul producției (întocmire și depunere dosare de achiziție și dosare de plăți)".

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017, organele de inspecție fiscală arată că societatea petentă nu a prezentat alte documente justificative (rapoarte, situații etc.), din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, perioada, persoanele prestatoare, tarifele practicate pe fiecare tip de servicii și de asemenea nu s-au prezentat justificări privind rezultatele prestărilor de servicii (obținerea unor fonduri nerambursabile pentru realizarea obiectivelor).

Prin contestația formulată petenta susține că aceste servicii sunt conforme realității și că pentru a obține fonduri europene în România este necesară contractarea unui consultant specializat în domeniul fondurilor europene care se va ocupa de întocmirea dosarului și depunerea lui la Ministerul Fondurilor Europene.

Totodată, contestatara susține că consultanța asigurată de societatea E SRL a fost reală, prezentând în probatoriu întregul dosar de proiect, suținând faptul că însuși Ministerul Fondurilor Europene nu ar fi respins un dosar inexistent sau fictiv.

Or, potrivit prevederilor legale pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească condițiile prevăzute de legiuitor și pe lângă contractul prezentat să justifice prestarea efectivă a serviciilor prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare concomitent cu dovedirea de către contribuabil a necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

În timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente din categoria celor enumerate, prin care societatea să justifice prestarea serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate și TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, se reține că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatăată de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de

Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-.../94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-.../94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura a anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative este prevăzut faptul că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]”*

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurentei, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”*

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, se reține că deținerea doar a contractului de consultanță nr.../14.07.2010, încheiat între TSC SRL și E SRL, probează numai existența unui cadru legal pentru serviciile descrise în acestea, nu și prestarea efectivă a acestora, iar prezentarea întregului dosar de proiect nu demonstrează necesitatea prestării serviciilor.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere că pentru acest capăt de cerere societatea nu a anexat documente justificative de natură să modifice situația de fapt constatăată de organele de inspecție fiscală, urmează ca contestația să fie respinsă ca neîntemeiată.

### **B.3.) Cu privire la achiziții de la societatea CT SRL.**

**În fapt**, în luna decembrie 2012 se achiziționează produse "Papetarie" de la societatea CT SRL, având baza impozabilă în valoare de ... lei, cu TVA dedusă în sumă de ... lei, fără a se prezenta în factură sau în alte documente tipul produselor și punctul de lucru al furnizorului de la care s-a făcut achiziția.

Prin contestația formulată petenta se rezumă doar la a face afirmația că factura de papetărie emisă avea ca obiect mape de prezentare X SRL, precum și faptul că nici o societate nu își poate desfășura activitatea fără facturi de papetărie.

**În drept**, trebuie avute în vedere următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *"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.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile"*.

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu bunurile și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare, trebuie avute în vedere și prevederile art.6 alin (1) și art.118 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, din care cităm:

*"Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă stabilite de lege și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii (...).*

*Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală*

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitarea sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală sau contabilă"*.

Precizăm că răspunderea pentru corecta întocmire a facturilor de către furnizori este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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



Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că:

- conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., furnizorul are un obiect de activitate care nu are legătura cu bunurile livrate, respectiv activități ale tur-operatorilor;

- nu are punct de lucru declarat și nici salariați cu care să justifice activitatea comercială;

- nu se prezintă alte documente din care să rezulte numărul acestora și de unde s-au achiziționat (punctul de lucru al furnizorului).

Astfel, așa cum am arătat mai sus, din investigațiile întreprinse de organele de inspecție fiscală, nu s-au putut sincerita tranzacțiile economice derulate între societatea comercială contestatoare și "furnizorul" său, neputându-se dovedi că acesta este adevărata societate comercială furnizoare, respectiv nu s-a dovedit de către societatea beneficiară proveniența bunurilor achiziționate.

Drept urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că societatea petentă nu poate deduce cheltuieli în sumă totală de ... lei și nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de 965 lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### ***C). Referitor la operațiunile economice derulate de societatea petentă cu societățile A SRL și PM SRL.***

**În fapt**, în luna decembrie 2012, societatea petentă achiziționează diverse bunuri (releu, senzor, mobilă de birou) de la societatea A SRL (CUI ...), având baza impozabilă în valoare de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei, fără a se prezenta alte documente din care să rezulte de unde au fost aprovizionate bunurile și unde au fost instalate. Conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., nu rezultă că furnizorul ar fi avut capacitatea de a desfășura activități economice, nu declară achiziții și nu are salariați declarați cu care ar justifica activitatea comercială.

De asemenea, în luna ianuarie 2013 societatea petentă achiziționează diverse bunuri (releu, senzor, mobila de birou, consumabile) de la societatea PM SRL (CUI ...), având baza impozabilă în valoare de ... lei și TVA dedus în sumă de ... lei, fără a prezenta alte documente din care să rezulte locul de unde au fost aprovizionate bunurile și unde au fost instalate. Conform informațiilor existente în baza de date A.N.A.F., nu rezultă că furnizorul ar fi avut capacitatea de a desfășura activități economice, nu declară achiziții, nu depune bilanțuri, nu are venituri declarate pentru anul 2013 și nu are salariați declarați care ar justifica activitatea comercială.

Deși petenta înțelege să includă în cuantumul sumei totale contestate și obligațiile fiscale stabilite suplimentar ca urmare a nerecunoașterii de către organele de inspecție fiscală a tranzacțiilor derulate cu cele două societăți, prin contestația formulată aduce argumente doar pentru tranzacțiile derulate cu

societățile VSC BD SRL, LR SRL, AHIC SRL, E SRL și CT SRL, nefacând nici o referire la facturile emise de furnizorii A SRL și PM SRL.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu cele ale OANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*“ ART. 269 Forma și conținutul contestației*

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 269 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

*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*

*ART. 276 Soluționarea contestației*

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

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Din textele mai-sus citate se reține faptul că, în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijina fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

**Indicarea motivelor de fapt** constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa menționării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

#### ***D) Referitor la obligațiile de plată accesorii***

**În fapt**, prin contestația formulată petenta solicită diminuarea obligațiilor fiscale accesorii, calculate în mod eronat.

Urmare a acestui fapt, prin adresa nr. .../18.07.2017, au fost solicitate societății petente precizări cu privire la quantumul obligațiilor fiscale accesorii contestate precum și la actul administrativ fiscal prin care au fost individualizate aceste accesorii.

Prin adresa răspuns FN, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../11.09.2017, petenta face precizarea că : „ *în ceea ce privește accesoriile, având în vedere întocmai natura lor, respectiv faptul că ele nu au fost calculate nici în Decizia de impunere sau în Raportul de inspecție fiscală atacate, nu le putem indica, ele urmând a fi calculate ulterior*”.

Cu privire la obiecțiunile contestatoarei referitoare la obligațiile de plată accesorii, menționăm faptul că începând cu data de 01.01.2016, în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organele

de inspecție fiscală nu calculează accesorii aferente obligațiilor suplimentare de plată, respectându-se prevederile art.113, alin.(1) din aceeași lege.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că însăși petenta arată faptul că nu poate indica accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale, acestea nefiind calculate, respectiv faptul că societatea nu a primit decizia de calcul accesorii, aceasta fiind neconfirmată.

**În drept**, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 94*

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.*

*ART. 95 Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.(...)*

*(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.*

*ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)*

*c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

*(...)*

*ART. 113 Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”*

Posibilitatea de contestare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

*„ART. 268*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titluri de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR nr. .../30.05.2016 Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, a stabilit în sarcina petentei S.C. M S.R.L. obligații fiscale principale în sumă de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale **principale**, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. .../26.04.2017 urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. Timiș, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## D E C I D E :

**1.** Constatarea necompetenței DGRFP Timișoara în soluționarea contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Procesului verbal nr. .../26.04.2017, competența de soluționare aparținând AJFP Caraș - Severin în calitate de organ emitent al actului atacat, care va soluționa contestația petentei în condițiile legii.

2. Suspendarea soluționării contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit	... lei;
TVA	... lei;

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017, pentru suma totală de 31.322 lei, reprezentând:

Impozit pe profit	...lei;
TVA	... lei;

4. Respingerea ca nemotivată a contestației depusă de societatea X S.R.L, împotriva Deciziei de impunere nr. .../26.04.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Caraș - Severin – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.04.2017, pentru suma totală de 7.821 lei, reprezentând:

Impozit pe profit	... lei;
TVA	... lei;

5. Prezenta decizie se comunică la:

- societatea X S.R.L
- AJFP Caraș - Severin cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,