

**DECIZIA NR. 3239/2018**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L., din sat X, județul X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37044/04.12.2017**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 3378/28.11.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 37044/04.12.2017, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/2011, având domiciliul fiscal în sat X, com. X, nr. 667, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 36173/16.11.2017, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.09.2017 și are ca obiect **suma de S lei, din care P lei impozit pe profit, T lei TVA suplimentară de plată și D lei impozit pe veniturile din dividende** distribuite persoanelor fizice.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru primirea plicului conținând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017, respectiv data de **03.11.2017**, potrivit confirmării anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, respectiv data de **16.11.2017**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestației.

Contestația a fost formulată prin administratorul statutar al S.C. X S.R.L., dl C Damian și prezintă semnătura acestuia în original.

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

***I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din sat X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/26.09.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/26.09.2017, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X– Activitatea de Inspecție Fiscală.***

Societatea nu precizează cuantumul sumelor împotriva cărora se îndreaptă, individualizate pe categorii de creanțe fiscale și motivează contestația punctual pe anumite constatări ale organelor de control, aducând în susținere următoarele argumente:

**1) Referitor la achizițiile efectuate de la SC DC SRL în sumă de B1 lei, cu TVA aferentă T1 lei, societatea menționează că anexează la contestație contract și situații de lucrări.** Totodată, petenta precizează că prevederile Codului fiscal nu interzic desfășurarea de relații comerciale cu societățile aflate în procedura insolvenței și invederează că textul de lege invocat de organele de control, respectiv art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, nu era în vigoare la data desfășurării tranzacțiilor.

În susținere societatea invocă jurisprudența CEJ care prevede că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinită o singură condiție de formă, respectiv aceea de a deține o factură.

Reprezentantul societății afirmă că faptul că cele două societăți sunt afiliate dă organelor de inspecție fiscală drept de ajustare a prețului tranzacțiilor pentru a reflecta valoarea reală a

acestora, dacă este cazul și precizează că această completare a prevederilor legale a fost introdusă după ce au avut loc tranzacțiile cu SC DC SRL, prin OUG 8/2013.

Societatea invocă jurisprudența europeană în cauzele C-643/11 LVK- 56 EOOD, C-642/11 Stroys Trans EOOD, C-324/11 Gabor Toth și C-285/11 Bonik EOOD și consideră că organul fiscal nu a constatat nerealitatea serviciilor, sesizând doar că societățile fiind afiliate, trebuia să știe că furnizorul nu va achita taxele la bugetul de stat.

**2) Referitor la achizițiile efectuate de la SC SH SRL în sumă de B2 lei, cu TVA aferentă T2 lei,** petenta precizează că situațiile de lucrări aferente facturilor în cauză sunt în curs de obținere și vor fi depuse în cel mai scurt timp posibil.

**3) Referitor la achizițiile efectuate de la SC HSGC SRL în sumă de B3 lei, cu TVA aferentă T3 lei,** petenta precizează că toate facturile în original, contractul și situațiile de lucrări aferente facturilor în cauză sunt în curs de obținere și vor fi depuse în cel mai scurt timp posibil.

**4) Referitor la achizițiile efectuate de la SC GSL SRL în sumă de B4 lei, cu TVA aferentă T4 lei,** petenta precizează că toate situațiile de lucrări aferente facturilor în cauză sunt în curs de obținere și vor fi depuse în cel mai scurt timp posibil.

**5) Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru 50% din cheltuielile aferente autoturismelor și la stabilirea unei baze de impunere suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B8 lei și pentru TVA în sumă de T5 lei,** societatea afirmă că vehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice și depune în susținere copii după foi de parcurs.

**Cu privire la achizițiile de la SC PE SRL, SC HSGC SRL, SC SH SRL, SC GSL SRL,** pentru care s-a dedus TVA în sumă totală de T6 lei, societatea mai invocă jurisprudența în cauzele C-643/11 LVK- 56 EOOD, C-642/11 Stroys Trans EOOD, C-324/11 Gabor Toth și C-285/11 Bonik EOOD și consideră că organele de control nu au tratat în raport cu elemente obiective nerealitatea prestărilor de servicii.

**6) Referitor la încadrarea la cheltuielile în sumă de B5 lei și la TVA în sumă de T7 lei,** societatea consideră că ar fi deductibile deoarece:

- acordarea de încălțăminte și îmbrăcăminte pentru salariații unei societăți care desfășoară activitate în construcții nu poate avea consecințe fiscale;
- Anvelopele nu se fabrică pentru fiecare tip de autovehicul în parte, astfel că susținerea că anvelopele ar fi pentru un autovehicul tip BMW este eronată;
- pentru materiale și serviciile de reparații auto organele de control nu au explicat motivele pentru care ar fi nedeductibile.

**7) Referitor la stabilirea suplimentar de plată a unui impozit pe dividende în sumă de D1 lei,** aferent plăților efectuate către SC SH SRL, SC GSL SRL și SC DC SRL, societatea afirmă că din decizia de impunere lipsește baza legală pentru încadrarea sumei ca dividend.

**8) În ceea ce privește stabilirea suplimentar de plată a unui impozit pe dividende în sumă de D2 lei,** aferent lipsei din casierie, societatea afirmă că din decizia de impunere lipsește baza legală pentru încadrarea sumei ca dividend. Totodată, reprezentantul SC X SRL precizează că stabilirea lipsei unui element patrimonial se realizează prin inventariere și nu pe baza declarației verbale și invocă prevederile Ordinului 2861/2009.

**10) Referitor la stabilirea suplimentar de plată a unui impozit pe dividende în sumă de D3 lei,** aferent soldului nejustificat al contului 542- Avansuri de trezorerie, societatea afirmă că din decizia de impunere lipsește baza legală pentru încadrarea sumei ca dividend.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de S lei, din care:**

- P lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2011-31.12.2016;
- T lei TVA suplimentară, perioada verificată fiind 01.01.2011-31.01.2017;

- *D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, pentru perioada 01.12.2011-31.07.2017.*

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.09.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017 contestată, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat următoarele deficiențe cu influență asupra impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat:

**1)** În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat că în perioada septembrie 2011- iunie 2012, SC X SRL a înregistrat achiziții de prestări servicii în construcții în sumă totală de S1 lei (B1 lei baza impozabilă + T1 lei TVA) de la societatea afiliată SC DC SRL CUIX, din care suma de S2 lei nu a fost achitată furnizorului.

Referitor la SC DC SRL, în raportul de inspecție fiscală se precizează că este în faliment din 10.12.2010, a fost radiată în 05.05.2016, nu a achitat la bugetul de stat TVA de plată declarat pentru trim. III și IV 2011 (perioade în care facturează pentru SC X SRL servicii în sumă de B6 lei cu TVA T8 lei) și nu a declarat TVA (T9 lei) și baza impozabilă (B7 lei) facturată în lunile martie și iunie 2012 pentru SC X SRL. Pentru aceste servicii societatea verificată nu a prezentat contracte, situații de lucrări și nici facturile înregistrate ca fiind emise în luna martie 2012.

În urma inspecției, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile în sumă de B1 lei și au respins la deducere TVA aferentă în sumă de T1 lei.

**2)** În luna decembrie 2012, SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile un număr de 19 facturi, având valoarea totală de S3 lei (B10 lei baza impozabilă+ T10 lei TVA), pe care la furnizor apare denumirea SC PE SRL CUIX.

Referitor la acest furnizor organele de control constată că nu a depus niciun bilanț în perioada de funcționare, nu a depus declarația privind Impozitul pe profit formular 101 pentru anul 2012, nu a declarat livrări către SC X SRL, nu a avut salariați cu contact individual de muncă, are codul de TVA anulat din 01.01.2014. Totodată, echipa de control precizează că societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, precum și faptul că facturile nu conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 din Legea 571/2003. Echipa de control mai precizează că, societatea verificată nu a achitat nicio factură dintre cele înregistrate de la SC PE SRL.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și ale art. 155 din Legea 571/2003, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B10 lei și nu s-a dat drept de deducere pentru TVA în sumă de T10 lei.

**3)** În perioada iulie 2013- noiembrie 2014 SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile un număr de 64 facturi, având valoarea totală de S4 lei (B2 lei baza impozabilă + T2 lei TVA), pe care la furnizor apare denumirea SC SH SRL CUIX.

Referitor la acest furnizor, organele de control constată că are obiectul principal de activitate declarat „Comerț cu ridicata al deșeurilor și resturilor”, nu a avut salariați cu contact individual de muncă în perioada 2013-2014, conform bilanțului a realizat venituri din vânzarea de mărfuri și nu din prestări servicii. Totodată, echipa de control precizează că societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, precum și faptul că fiecare factură are valoarea sub pragul de 5.000 lei iar societatea nu a prezentat la control toate facturile de la acest furnizor.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și ale art. 155 din Legea 571/2003, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B2 lei și nu s-a dat drept de deducere pentru TVA în sumă de T2 lei.

**4)** În lunile august și septembrie 2012 SC X SRL înregistrat în evidențele contabile un

număr de 6 facturi, având valoarea totală de S5 lei (B3 lei baza impozabilă + T3 lei TVA), pe care la furnizor apare denumirea SC HSGC SRL CUIX.

Echipa de control precizează că societatea verificată nu a prezentat la control facturile înregistrate ca fiind emise de acest furnizor, contract de prestări servicii și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

De asemenea, referitor la SC HSGC SRL, din consultarea bazelor de date ANAF, organele de control constată că nu a depus niciun bilanț în perioada în care au fost date facturile înregistrate de SC X SRL, nu a depus declarația privind Impozitul pe profit formular 101 pentru anul 2012, nu a declarat livrări către SC X SRL, până la 01.09.2012 nu a avut salariați cu contact individual de muncă, are codul de TVA anulat din 01.04.2013 și a fost radiată la 13.01.2017. Echipa de control mai precizează că, societatea verificată nu a achitat nicio factură dintre cele înregistrate de la SC HSGC SRL.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) și ale art. 145 din Legea 571/2003, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B3 lei și nu s-a dat drept de deducere pentru TVA în sumă de T3 lei.

**5)** În perioada august-decembrie 2011 SC X SRL înregistrat în evidențele contabile un număr de 22 facturi, având valoarea totală de S6 lei (B4 lei baza impozabilă + T4 lei TVA), pe care la furnizor apare denumirea SC GSL SRL CUIX.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile. Totodată, echipa de control precizează că, la data de 19.07.2017, suma de S7 lei nu era achitată către SC GSL SRL.

Referitor la acest furnizor, din consultarea bazelor de date ANAF, organele de control constată că nu a depus bilanț pentru anul 2011, nu a depus declarația privind Impozitul pe profit formular 101 pentru anul 2011, nu a avut salariați cu contact individual de muncă, are codul de TVA anulat din 01.08.2012.

Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 și ale art. 155 din Legea 571/2003, s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă de B4 lei și nu s-a dat drept de deducere pentru TVA în sumă de T4 lei.

**6)** Societatea verificată nu a prezentat organelor de control documente din care să rezulte că are drept de deducere 100% pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției și utilizării vehiculelor în activitatea sa. Drept urmare, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea 571/2003, menținute la art. 25 alin. 3, lit. I din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, au fost respinse la deducere cheltuieli în sumă de B8 lei și TVA în sumă de T5 lei, reprezentând 50% din sumele deduse aferente achiziționării și exploatării mijloacelor de transport.

**7)** În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat că în perioada verificată SC X SRL a înregistrat cheltuieli în sumă totală de B5 lei și a dedus TVA în sumă de T7 lei aferent unor bunuri și servicii care nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile/taxabile, fiind încălcate prevederile art. 19 alin. (1) și 145 alin. 2 din Legea 571/2003, menținute de prevederile art. 19 alin. (1) și 297 alin. (4) din Legea 227/2015.

**8)** Organele fiscale au identificat că societatea nu a înregistrat în contabilitate facturi de venituri sau le-a înregistrat cu întârziere, astfel că în baza prevederilor art. 17 și 19 din Legea 571/2003, a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit în sumă totală de B9 lei.

**9)** Deoarece pentru achizițiile înregistrate de la SC DC SRL CUIX, SC SH SRL CUIX și SC GSL SRL CUIX, societatea verificată nu a prezentat documente care să confirme realitatea și necesitatea prestărilor de servicii, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, organele de control au reconsiderat plățile către acești furnizori, în sumă de S8 lei, ca fiind plăți către administratorul/asociatul persoanei juridice și au determinat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **D1 lei**.

**10)** Conform evidențelor contabile prezentate la control, la data de 14.07.2017 soldul scriptic de numerar în casă era în sumă de S9 lei, din care, conform declarației scrise a administratorului, faptic se regăsesc în jur de S10 lei. Lipsa din casierie în sumă de S11 lei, pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice utilizarea în scopul activității economice, a fost asimilată dividendelor nete și în baza prevederilor art. 91 și ale art. 97 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, în urma inspecției s-a determinat un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în sumă de **D2 lei**.

**11)** Din verificările efectuate s-a constatat că în balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2016, contul 542-Avansuri de trezorerie are un sold de S12 lei în condițiile în care societatea nu mai desfășoară activitate din iulie 2016.

Deoarece până la data finalizării controlului societatea nu a prezentat documente pentru justificarea avansurilor evidențiate în documentele financiar-contabile, organele de control au asimilat dividendelor nete suma de S12 lei și au calculat impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **D3 lei**.

**11)** Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea nu a evidențiat și declarat TVA exigibilă în sumă totală de **T11 lei**, deși contravaloarea facturilor emise a fost încasată de la clienți, fiind aplicabile prevederile art. 156<sup>3</sup> alin. (10) din Legea 571/2003 și ale art. 324 alin. (10) din Legea 227/2015.

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

**A) Aspecte de procedură**

Referitor la susținerea petentei că Decizia de impunere este emisă pe baza unui text de lege care nu a fost în vigoare la data derulării tranzacțiilor cu SC DC SRL

Din documentele aflate la dosarul contestației se constată că în fundamentarea constatărilor referitoare la tranzacțiile cu SC DC SRL, evidențiate în perioada septembrie 2011-iunie 2012, organele de control invocă atât prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, vechiul Cod fiscal, cât și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, în vigoare de la 01.01.2016, astfel:

- a) În Capitolul III- Constatări fiscale la impozitul pe profit, pag. 3 din 24, ca Temei legal este indicată atât Legea 571/2003, cu Normele de aplicare aprobate prin HG 44/2004, cât și Legea 227/2015 cu Normele de aplicare aprobate prin HG 1/2016;
- b) În Capitolul III- Constatări fiscale la impozitul pe profit, pag. 5 din 24 este precizat art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, dar la punctul Temei de drept, pag. 10 din 24, preluat și în decizia de impunere, sunt invocate atât prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, vechiul Cod fiscal, cât și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015;
- c) Din analiza comparativă a prevederilor Codului fiscal vechi (L 571/2003) cu cele ale Codului fiscal nou, adoptat prin Legea 227/2015, se constată referitor la articolele în speță că acestea au conținut similar, ambele precizând că:

Legea 571/2003 în vigoare în perioada 2011-2012

**art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

Legea 227/2015

**art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

Se constată deci că prin invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 organul fiscal nu și-a însușit atribuții și libertăți suplimentare prin care să fi viciat starea de fapt fiscală sau care ar fi putut afecta actul administrativ fiscal de o gravă și evidentă eroare, în speță fiind vorba doar despre o eroare materială. Mai mult, se constată că organul de control a invocat în actele de control și preverile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003.

Referitor la sesizarea petentei că organele de control invocă prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal fără să menționeze dacă face referire la Legea 571/2003 sau la Legea 227/2015, se reține că, având în vedere faptul că perioada verificată se extinde și după data de 01.01.2016, când a intrat în vigoare Noul Cod fiscal, în actul administrativ fiscal organul de control invocă la punctul 2.1.3. *Temeiul de drept*, atât prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, vechiul Cod fiscal, cât și prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015.

Referitor la sesizarea societății că textele de lege invocate ca temei de drept de organele de control pentru impozitul pe dividende ar fi eronate, deoarece prezintă modul de impozitare a dividendelor și nu definirea acestora, se reține că prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art. 7 pct. 11 din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, redau, așa cum sesizează și petenta, doar definiția noțiunii de dividend, în drept impozitarea efectuându-se conformitate cu capitolul *Venituri din investiții* din Codul fiscal care prevede cota de impozitare și persoana responsabilă pentru calculul, reținerea, declararea și plata impozitului pe veniturile din dividende. Totodată, se reține că în speță, organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, respectiv din Legea 227/2015, **care dă dreptul organelor fiscale de a reîncadra** din punct de vedere economic o tranzacție, în scopul aplicării legii fiscale, în baza cărora aceștia au asimilat dividendelor disponibilitățile bănești ridicate din patrimoniul societății, pentru care nu s-au prezentat documente care să probeze utilizarea lor pentru desfășurarea activității economice.

Se reține că în fundamentarea deciziei contestate organele de control au invocat temeiul de drept pentru reconsiderarea plăților ca dividende (art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003, respectiv din 227/2015 privind Codul fiscal) și pentru determinarea scadenței și a impozitului datorat (art. 65 și 67 din Legea 571/2003, respectiv art. 97 din 227/2015 privind Codul fiscal), astfel că se constată ca nefondată susținerea că temeiul de drept este eronat.

**În drept**, în speță sunt incidente art. 46 și ale art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele:

**“ Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept;*

g) *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

**Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal**

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

a) *este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

b) *nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. 1, lit. b din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, actul administrativ fiscal contestat a fost întocmit cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent. De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și că, așa cum am arătat mai sus, erorile sesizate de petentă fie sunt erori materiale, care nu privesc fondul actului administrativ-fiscal, fie sunt nefondate, astfel decizia nefiind afectată de o gravă și evidentă eroare. Drept urmare, susținerile petentei nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere, motiv pentru care contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.**

## **B) Pe fond**

### **III.1. Referitor la cheltuielile în sumă de B1 lei și la TVA în sumă de T1 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile și TVA înregistrate în baza facturilor de servicii emise de societatea afiliată SC DC SRL, în condițiile în care cele două persoane juridice au același administrator, astfel că petenta avea cunoștință de comportamentul fiscal al furnizorului.**

**În fapt**, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat achiziții de la societatea afiliată SC DC SRL în valoare totală de S1 lei, din care T1 lei TVA. Relația de afiliere dintre cele două societăți este dată de faptul că au același asociat majoritar, care deține și funcția de administrator, în persoana d-lui C Damian (cu cota de participare de 80% la fiecare dintre cele două societăți).

Echipa de control menționează că furnizorul SC DC SRL este în faliment din 10.12.2010, a declarat pierdere pentru anul 2011, nu a declarat venituri prin declarația tip 101 privind impozitul pe profit pentru anul 2012, nu a achitat la bugetul de stat TVA colectată declarată prin decontul aferent trim. III 2011 (în care este inclusă și taxa înscrisă în facturile emise pentru SC X SRL), în anul 2012 nu a depus deconturi de TVA și nu a plătit TVA la bugetul de stat.

Totodată, în Raportul de inspecție fiscală F-X/26.09.2017, care a stat la baza emiterii deciziei contestate, se precizează că la data inspecției, conform fișei furnizorului prezentată la control, societatea verificată mai avea de achitat către SC DC SRL suma de S2 lei, în condițiile în care furnizorul a fost radiat la data de 05.05.2016.

În urma inspecției fiscale, cheltuielile aferente achizițiilor înregistrate de la SC DC SRL în sumă de B1 lei au fost încadrate la nedeductibile și s-a respins la deducere TVA în sumă de T1 lei.

**În drept**, în speță organele de control au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, conform căroră:

*art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

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

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere

juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Referitor la documentele justificative art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, cu modificările și completările ulterioare prevede că:

„(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.”

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se face la momentul efectuării operațiunilor pe bază de documente justificative ce angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, avizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, în cazul în speță fiind vorba de aceeași persoană, dl C Damian.

Se constată ca neîntemeiată sesizarea petentei că la data derulării tranzacțiilor cu SC DC SRL Codul fiscal nu conținea la art. 11 prevederi referitoare la ajustarea prețului tranzacțiilor între persoane afiliate pentru a reflecta valoarea reală a acestora, constatându-se că Legea 571/2003 prevedea, în forma în vigoare în perioada septembrie 2011- iunie 2012, la art. 11 alin. (2) că “În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode.”, prin OUG 8/2013 la care petenta face trimitere fiind aduse completări la art. 11 alin. (1) doar cu privire la tranzacțiile artificiale.

Cu toate acestea, se reține că în speță organele de control nu au făcut aprecieri cu privire la prețul practicat de cele două societăți afiliate în relația dintre ele, în fundamentarea constatărilor având în vedere faptul că, aflată în faliment, SC DC SRL nu și-a îndeplinit obligațiile fiscale și nu a achitat la bugetul de stat taxa colectată de la SC X SRL, situație care era cunoscută de petentă, sesizând totodată că societatea verificată nu a prezentat la control documentele justificative prevăzute de legea fiscală pentru acordarea deducerilor.

Se reține că din total achiziții de la SC DC SRL înregistrate în perioada septembrie 2011- iunie 2012, în valoare de S1 lei, societatea a achitat doar suma de S13 lei, diferența de S2 lei rămânând în sold deși de la data de 05.05.2016 societatea furnizoare a fost radiată. Se mai reține că, în condițiile în care SC DC SRL nu a declarat la organul fiscal livrările înscrise în facturile emise pentru X SRL în anul 2012, creditorii societății, între care și AJFP X, nu s-au putut îndrepta către acest client pentru recuperarea creanțelor. Astfel, având în vedere că administrator la cele două societăți era dl C Damian, este îndreptățit raționamentul organelor de control că acesta știa că furnizorul se sustrage de la plata obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Jurisprudența europeană în materia TVA a statuat că „O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).

Referitor la expresia „știa sau ar fi putut să știe”, se constată că în fapt, la momentul la care s-au derulat tranzacțiile cu societatea afiliată, SC X SRL știa că aceasta este în faliment, iar în ceea ce privește facturile emise în anul 2012, declararea veniturilor și a taxei colectate a fost chiar responsabilitatea d-lui C Damian, care prin neîndeplinirea acestor obligații a participat la mecanismul prin care bugetul de stat a fost fraudat. Astfel, SC X SRL a beneficiat de



avantajul fiscal al deducerii cheltuielilor și a TVA și a păstrat la dispoziția sa suma de S2 lei care ar fi trebuit distribuită creditorilor SC DC SRL, între care și AJFP X.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin jurisprudența sa a mai stabilit că „Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11).”

Rezultă, din practica expusă, faptul că Curtea Europeană de Justiție lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe ... că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude săvârșite de contractant, condiție care este îndeplinită în speță.

Totodată, conform jurisprudenței europene în cauza C-18/13, Maks Pen EOOD, curtea a statuat că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice”.

Se reține că la contestație petenta anexează un contract de prestări servicii cu nr. 175/05.11.2011 încheiat cu SC DC SRL în calitate de prestator, având ca obiect „Săpătură și transport materiale de construcții aprovizionare șantier”, și trei situații de lucrări fără număr, fără dată, în care nu este înscrisă perioada în care au fost prestate serviciile și care cuprind pe lângă servicii de săpătură/transport și material. Cele trei situații de lucrări au valori totale identice cu valorile celor trei facturi emise în luna iunie 2012. Situațiile de lucrări sunt semnate atât la beneficiar cât și la constructor de aceeași persoană, dl C Damian.

Aceste documente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere faptul că petenta a știut că societatea afiliată nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de plată aferente, sustrăgându-se de la plata TVA și a impozitului pe profit. Mai mult, se reține că valoarea acestor facturi nu a fost achitată de petentă, datoria fiind prescrisă între timp, iar creditorul radiat, ceea ce obliga petenta să asimileze veniturilor impozabile aceste sume neachitate.

Totodată, pentru facturile înregistrate în luna septembrie 2011, în care este înscris „situație lucrări conform contract nr. 1 din 10.08.2011 lucrări de asfaltare com Hărman”, respectiv „situație lucrări conform contract nr. 1 din 10.08.2011 lucrări de asfaltare și rigole, ... la proprietăți, com Hărman”, nu au fost prezentate nici la control și nici în susținerea contestației contractul de servicii și nici situații de lucrări, iar facturile înregistrate în luna martie 2012, care au valoarea totală sub pragul de 5.000 lei, care nu au fost prezentate la control, nu au fost depuse nici la dosarul contestației. Se constată deci că societatea nu a prezentat la nici la control și nici în procedura contestației, documente din care să rezulte în ce au constat serviciile, perioada în care au fost prestate și care să permită verificarea condiției ca acestea să fie achiziționate în scopul operațiunilor impozabile/ cu drept de deducere.

În ceea ce privește tranzacțiile cu persoane juridice aflate în procedura insolvenței, într-adevăr legislația fiscală nu interzice desfășurarea de relații comerciale cu acestea, dar în speță nu este vorba despre o societate oarecare aflată în faliment ci despre o societate afiliată, condusă de același administrator, în persoana d-lui C Damian, persoană responsabilă pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale (declarative și de plată) ale SC DC SRL. Astfel, acesta nu poate invoca faptul că nu avea de unde să știe că furnizorul nu va declara și nu va achita la bugetul de stat TVA colectată înscrisă în facturile transmise către SC X SRL.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare antecitat, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privesc cheltuielile în sumă totală de B1 lei și TVA în sumă de T1 lei.**

### **III.2. Referitor la cheltuielile în sumă de B11 lei și la TVA în sumă de T6 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile și TVA înregistrate în baza facturilor de servicii, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, nu a prezentat contracte, situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte în ce au constat aceste servicii și că au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile.***

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de B11 lei (B2+ B3+ B4 lei) și TVA în sumă de T12 lei (T2+ T3+ T4 lei) în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. m), ale art. 145 și ale art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că aceasta nu a făcut dovada că:

a) serviciile înregistrate ca fiind achiziționate de la SH SRL, în valoare totală de **B2 lei** și TVA în sumă de **T2 lei**, au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate, respectiv societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, și nici toate facturile înregistrate ca fiind de la acest furnizor;

b) serviciile înregistrate ca fiind achiziționate de la HSGC SRL în valoare totală de **B3 lei** și TVA în sumă de **T3 lei**, au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate, respectiv societatea verificată nu a prezentat la control facturile înregistrate ca fiind de la acest furnizor, contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile;

c) serviciile înregistrate ca fiind achiziționate de la GSL SRL în valoare totală de **B4 lei** și TVA în sumă de **T4 lei**, au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate, respectiv societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile și nici toate facturile înregistrate ca fiind de la acest furnizor.

Totodată organele de control nu au acordat drept de deducere pentru **TVA în sumă de T10 lei**, înregistrată în baza unor facturi pe care este înscris ca furnizor SC PE SRL deoarece contribuabilul verificat nu a făcut dovada că serviciile înscrise în acestea au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate, respectiv societatea verificată nu a prezentat la control contractul de prestări servicii încheiat cu acest furnizor, și nici situații de lucrări/devize din care să rezulte natura serviciilor și necesitatea achiziției lor în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile.

**În drept, în materia impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

*“art. 19 Reguli generale*

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

Normele metodologice de aplicare

*“12. 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.”*

Codul fiscal

*“ 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.*

*[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*[...]*

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

Normele metodologice de aplicare

*“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.”*

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

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

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și să fie justificate cu documente întocmite potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor. De asemenea, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu prestări de servicii, trebuie să fie încheiate contracte și să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate și să fie necesare.

De asemenea, în normele de aplicare ale art. 21 ali. (4) lit. m) din Legea 571/2003, conform căruia nu sunt deductibile, legiuitorul a prevăzut, referindu-se la orice tip de prestare, că se justifică „prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

**În materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) și ale**

art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*Art. 145“*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

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

*Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

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/ scutite cu drept de deducere revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5), devenit la 01.01.2013 alin. (19), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că 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/ scutite cu drept de deducere.

În același sens este și Decizia nr.1325/2012, prin care 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*”.

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 (prestator) 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.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, stipulează că:

„[...] 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.

*Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii*

legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Astfel, simplul fapt că societatea deține facturi, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA, aceasta trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile sau scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și având în vedere și posibilitățile sale interne, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detalii pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Se constată că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție nr. F-X/26.09.2017, prezentate detaliat la capitolul II din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA înregistrate de la cei 4 furnizori în perioada august 2011- noiembrie 2014, reprezentând servicii (pe facturile prezentate la control se menționează „lucrări executate conform deviz”, „lucrări executate conform contract” fără a fi precizat nr. contractului/devizului), întrucât societatea nu a făcut dovada că aceste servicii au fost efectiv prestate, că au excedat capacității proprii de producție (în condițiile în care a avut angajați cu contract individual de muncă muncitori calificați și necalificați în domeniul construcțiilor) și au fost utilizate în scopul realizării obiectului propriu de activitate. Astfel, pentru cei 4 furnizori societatea nu a prezentat contracte de lucrări, situații de lucrări sau alte documente care să permită identificarea serviciilor prestate, a obiectivelor de lucrări și a beneficiarilor acestora, și nu a justificat necesitatea acestora.

Se reține din textele legale invocate în speță că pentru a admite deductibilitate 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, iar petenta nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației documente în acest sens.

Referitor la îndeplinirea condițiilor de formă pentru deducerea TVA, organul de soluționare reține că inspectorii fiscali sesizează că facturile prezentate ca fiind emise de SC PE SRL, SC SH SRL și parțial cele înregistrate de la SC GSL SRL nu conțin toate elementele de identificare ale furnizorului, fiind înscrisă la adresă doar localitatea Hârlău jud. Iași, acestea nerespectând prevederile art. 155 alin (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, devenit alin. (19) după aprobarea O 15/2012 prin Legea 208/2012, completate cu precizările punctului 74 alin. (3) din HG 44/2004 date în aplicare, conform cărora:

Codul fiscal

„Art. 155 *Facturarea*

(19) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

[...]

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;”*

Normele de aplicare

*pct. 74 (3) Prevederile art. 155 alin. (19) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul.”*

Se reține însă că această constatare privind neîndeplinirea condiției de formă nu este cea care a stat la baza concluziei că societatea nu are drept de deducere a taxei și a cheltuielilor înregistrate în baza acestor documente, esențială fiind neprezentarea documentelor care să probeze îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv din care să rezulte natura serviciilor, obiectivele asupra cărora au fost prestate, beneficiarii acestor lucrări etc. și care să permită probarea realității prestării acestor servicii în beneficiul SC X SRL.

Se mai reține că în cazul SC HSGC SRL societatea verificată nu a prezentat la control facturile înregistrate în documentele financiar-contabile ca fiind emise de acest furnizor, iar pentru SC GSL SRL nu au fost prezentate la control facturile înregistrate în documentele financiar-contabile ale lunilor noiembrie și decembrie 2011 ca fiind emise de acest furnizor, aceste documente nefiind prezentate nici în susținerea contestației.

Astfel, deși în mod eronat susține că jurisprudența CEJ prevede că pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinită o singură condiție de formă, respectiv aceea de a deține o factură, se constată că pentru achizițiile de la SC HSGC SRL și parțial pentru cele de la SC GSL SRL, contestatara nu îndeplinește nici această condiție, facturile nefiind prezentate nici la control și nici în procedura contestației.

Referitor la mențiunea din contestație că organele de control „nu au stabilit nimic în legătură cu nerealitatea acestor servicii”, din documentele anexate la dosarul contestației se constată că la finalizarea verificărilor a fost întocmit Procesul verbal nr. 2463/04.09.2017, semnat de contestatară, în care se este înscris la Prevederi legale încălcate art. 9 alin. (1) lit. a) b) și c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Acest Proces verbal a fost înaintat de organele de control, împreună cu documentele relevante, cu adresa 2677/27.09.2017, Parchetului de pe lângă Tribunalul X, pentru efectuarea de cercetări specifice, fiind sesizate aspecte care pot constitui elemente ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută la art. 9 alin. 1 lit. a), b) și c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește afirmația societății că „textul de lege invocat pentru neacordarea dreptului de deducere este în afara titlului TVA” se reține că încadrarea legală prezentată de organele de control la capitolul privind TVA punctul 2.1.3. *Temeiul de drept* din Decizia de impunere, sunt enumerate art. 155 *Facturarea* și art. 145 *Regimul deducerilor* care aparțin Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Cât privește Hotărârile CJUE în cauzele C-643/11 LVK- 56 EOOD, C-642/11 Stroys Trans EOOD, C-324/11 Gabor Toth și C-285/11 Bonik EOOD, invocate de societate în

susținerea contestației, se reține că organele de control nu au analizat realitatea operațiunilor cu PE SRL, SC SH SRL, SC HSGC SRL și SC GSL SRL deoarece societatea nu a pus la dispoziția lor documente din care să rezulte natura serviciilor achiziționate, perioada în care au fost prestate, obiectivele asupra cărora au fost prestate serviciile, beneficiarii acestora, dacă au fost aferente operațiunilor impozabile/taxabile ale SC X SRL, constatând că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legea fiscală pentru deducere.

Astfel, pe linie fiscală societatea nu a îndeplinit condițiile prevăzute de Codul fiscal la articolele antecitate pentru deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru că au existat suspiciuni că aceste operațiuni îndeplinesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, au fost sesizate organele de cercetare penală pentru efectuarea de cercetări și pe această linie.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

a) ***neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*** urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privesc cheltuielile în sumă de B11 lei și TVA suplimentară în sumă de T6 lei.

**III.3. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B5 lei și la TVA aferentă în sumă de T7 lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal au respins la deducere aceste cheltuieli și TVA aferentă, în condițiile în care petentul nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că achizițiile au fost destinate obținerii de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.***

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în evidențele financiar- contabile achiziții de bunuri și servicii care nu sunt justificate ca fiind destinate activității economice desfășurate, respectiv achiziția de articole de îmbrăcăminte și încălțăminte, anvelope, servicii de reparații auto și porumb, în valoare totală de B5 lei, drept pentru care nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru aceste cheltuieli și au respins la deducere TVA aferentă în sumă de T7 lei.

**În drept**, în materia **impozitului pe profit** sunt incidente, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. (1) și (4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile Normelor de aplicare aprobate prin HG 44/2004 conform cărora:

*“art. 19 Reguli generale*

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

Normele metodologice de aplicare

*“12. 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.”*

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

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

[...]

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

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

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;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind deductibile fiscal cheltuielile efectuate în favoarea asociaților sau pentru care nu se face dovada intrării în gestiune. Legiuitorul a mai prevăzut și că 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.

În speță sunt incidente și prevederile Legii 82/1991 a contabilității care statuează că:

“art. 4

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

art. 6

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

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

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

„Art. 145

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

a) operațiuni taxabile;”

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

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 din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu 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.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativ 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.

Drept urmare, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși petentul susține că bunurile au fost destinate activității economice desfășurată de societate, acesta nu probează în niciun fel această afirmație și nu prezintă documente în susținere, în condițiile în care:

- referitor la achiziția de haine de la Massimo Dutti RO SRL (magazin Coresi Brașov) și de încălțăminte de la Meridian Europe SRL, pentru a proba susținerea că vestimentația/bocancii achiziționați reprezintă în fapt echipament de lucru pentru angajați, societatea nu prezintă Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință Cod 14-3-9, din care să rezulte căruia angajat i-a fost repartizat echipamentul, care a fost achiziționat de la societăți care nu comercializează articole de protecție a muncii. De altfel, printre articolele de vestimentație pentru care s-a exercitat dreptul de deducere se află și lenjerie intimă (chiloți), care nu poate fi încadrată la echipament de protecție/de lucru.

Conform prevederilor Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare la data achiziționării obiectelor vestimentare, această fișă „1. *Servește ca document de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului și materialelor de protecție date în folosința personalului, până la scoaterea lor din uz.*

*2. Se întocmește într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor, pe fiecare persoană, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată să țină evidența acestora.”*

- Referitor la cheltuielile cu materialele și serviciile de reparații auto în sumă de 1.041 lei, înregistrate în luna iulie 2012, susținerea petentei că organele de control nu au explicat motivul pentru care cheltuielile și taxa aferentă au fost încadrate la nedeductibile se constată neîntemeiată având în vedere că în raportul de inspecție, la pagina 13, este precizat că în factura emisă de furnizorul IATSA SA Brașov este înscris autoturismul VOLVO cu nr. de înmatriculare CV-18-DAN, care este proprietatea persoanei fizice C Damian, și că factura este întocmită pe numele acestei persoane fizice, astfel că petentul nu deține document legal întocmit pentru deducerea taxei și nici nu a prezentat documente justificative pentru a proba că acest autoturism a fost utilizat în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile;
- Referitor la achiziția a 4 anvelope Michelin Alpin, se reține că organele de control au precizat că sunt pentru un autoturism marca BMW pentru că în Fișa de comandă întocmită de furnizorul SC CHIMONO COM SRL, anexată la factura de achiziție, este înscris tipul autoturismului la care au fost montate ca fiind BMW și numărul de înmatriculare provizoriu AG02656, iar societatea nu are în proprietate această marcă auto. Se reține că organele de control au solicitat de la reprezentantul societății explicații scrise referitor la utilajele/vehiculele utilizate în activitatea societății și dacă sunt în proprietatea persoanei juridice sau închiriate, iar în răspunsul formulat acesta a precizat că a utilizat autoutilitara Mercedes Sprinter din proprietate și a fost încheiat contract de comodat pentru Volvo XC90, Ford Renger, Iveco Magirus, și Mercedes Benz. Astfel, se reține că societatea nu avea în proprietate sau în exploatare vreun autoturism marca BMW;

- În ceea ce privește achiziția de porumb din luna decembrie 2014 în valoare de 4.500 lei, cu TVA 1.080 lei, petenta nu face nicio precizare în contestație. Se reține că obiectul principal de activitate declarat al SC X SRL este „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” cod CAEN 4120 iar petenta nu a prezentat nicio explicație și niciun document din care să rezulte alocarea acestor cereale unor activități generatoare de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, se constată ca justificat tratamentul fiscal aplicat de organele de control în speță, astfel că, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B5 lei și la TVA aferentă în sumă de T7 lei.**

#### **III.4. Referitor la cheltuielile în sumă totală de B8 lei și la TVA aferentă în sumă de T5 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază integral de dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă achiziției combustibilului și bunurilor/serviciilor necesare exploatării și funcționării autovehiculelor, în condițiile în care nu a făcut dovada că mijloacele de transport sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada decembrie 2011- septembrie 2016 societatea verificată a dedus în totalitate cheltuielile (B12 lei în conturile 6022, 6024, 611) și TVA aferentă achiziției de combustibil și de bunuri/servicii necesare întreținerii și exploatării autovehiculelor, dar nu a prezentat la control documente care să probeze că vehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității generatoare de venituri impozabile/ operațiuni taxabile, nefiind prezentate foi de parcurs.

În explicațiile scrise formulate de reprezentantul legal al societății, acesta afirmă că pentru desfășurarea activității a utilizat autoutilitara Mercedes Sprinter din proprietate a SC X SRL și cu contract de comodat autovehiculele Volvo XO90, Ford Renger, Iveco Magirus 8,6 to și Mercedes Benz și precizează că „au fost întocmite foi de parcurs pentru mașinile care făceau curse la mai mult de 10 km, pentru celelalte nu s-au întocmit foi de parcurs pentru că s-a circulat cu ele în șantier (local).”

**În drept**, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor legate de folosința autovehiculului sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 117/2010, în vigoare în perioada 01.01.2011- 31.12.2011:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

t) în perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusive transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi. “

- art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 13 din O.U.G. nr. 125/2011, în vigoare în perioada 01.01.2012- 30.06.2012:

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

*[...]*

*t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi; “*

- art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare începând cu data de 01.07.2012:

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

*[...]*

*t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.*

*Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;*

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 44 din 22/01/2004 s-a stabilit că:

*“49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată». Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foi de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.[...]*”

- art. 25 alin. 3 lit. I) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

*“art. 25 Cheltuieli*

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*1) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.*

*În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;”*

Prin Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal aprobată prin HG 1/2016 s-a stabilit că:

*“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. I) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.*

*(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

*(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovineta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.”*

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a acestora, după cum urmează:

- în perioada 01.01.2011- 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege;**

- în perioada 01.01.2012- 30.06.2012 **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- începând cu 01.07.2012 **limitat la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și** în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015:

Codul fiscal:

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

(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) **operațiuni taxabile; [...]."**

Potrivit art. 145<sup>^1</sup> "Limitări speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 45<sup>^1</sup> din Normele metodologice de aplicare, în vigoare în perioada verificată:

Codul fiscal:

**"Art. 145<sup>^1</sup>. (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice."**

Normele metodologice:

**"45<sup>^1</sup>. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>^1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147<sup>^1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs. (...).**

(4) Se consideră că un vehicul **nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145<sup>^1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul

activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal**. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, **se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta**. (...). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a **taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule**, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147<sup>1</sup> din Codul fiscal. (...).

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**”

Utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul care dă dreptul la deducerea integrală a taxei trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

În caz contrar, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Totodată conform normelor metodologice mai sus citate, în cazul în care situația de fapt constatată este diferită de cea prezentată de persoana impozabilă, organul fiscal este îndreptățit, în baza dispozițiilor Codului de procedură fiscală, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru cheltuielile legate de utilizarea vehiculelor conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) și ale normelor date în aplicarea sa, au fost preluate în Legea 227/2015, în vigoare de la data de 01.01.2016, la art. 298 și în Normele date în aplicarea acestuia și aprobate prin HG 1/2016.

În speță, se reține că la control, societatea nu a prezentat foi de parcurs din care să reiasă că autovehiculul din proprietate/ autovehiculele luate în comodat au fost **utilizate exclusiv în scopul activității economice**.

În susținerea contestației, societatea a prezentat **foi de parcurs** întocmite pentru **perioada 20.01.2012- 04.10.2013 pentru un singur autovehicul, nr. de înmatriculare CV 53 DAN**, din care se constată următoarele:

- în toată perioada șoferul a fost Roman Vasile, deși conform datelor din programul Revisal în perioada 20.01.2012-14.04.2013 acesta nu a fost angajat la SC X SRL, fiind angajat al societății afiliate SC DC SRL cu normă întregă cu funcția de șofer în perioada 11.04.2011-07.01.2013, iar în perioada cât a fost angajat la SC X SRL acesta a avut funcția de “muncitor necalificat la spargerea și tăierea materialelor de construcții”;
- pe nici una dintre foile de parcurs nu este precizat scopul în care s-a efectuat deplasarea sau numărul actului de însoțire;
- numărul zilnic de kilometri parcurși este de aproximativ 300 (între 270 și 320 km) din care 170 (85 dus și 85 întors) până la șantier și înapoi, restul fiind “local șantier” (peste 100 de km zilnic);

- la rubrica tip autovehicul în foile de parcurs este bifat "transport persoane", dar petenta nu prezintă niciun document și nu aduce nicio explicație privind motivul pentru care ar fi fost necesară deplasarea "local șantier" a unor persoane pe distanțe de peste 100 km zilnic și nici care sunt persoanele care au fost transportate;
- pentru datele de 05.11.2012 și 31.10.2012 au fost prezentate câte două foi de parcurs care conțin informații diferite privind nr. total de km. parcurși, calculație consum, repartiția nr. de km. între oraș și exterior;
- petenta susține în contestația formulată că autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar în nota explicativă afirmă că a încheiat contract de comodat pentru autovehiculele Volvo XC 90, Ford Renger, Iveco Magirus 8,6 to și Mercedes Benz cu precizarea că „au fost întocmite foi de parcurs pentru mașinile care făceau curse la mai mult de 10 km, pentru celelalte nu s-au întocmit foi de parcurs pentru că s-a circulat cu ele în șantier (local).” Se reține că în susținerea contestației au fost prezentate foi de parcurs în care este menționat doar auto cu nr. de înmatriculare **CV 53 DAN** aflat în proprietatea SC X SRL, fără a fi prezentate alte documente sau explicații referitor la utilizarea doar pe șantier a unui autoturism Volvo XC 90 sau a celorlalte autovehicule, persoanele care le-au utilizat, deși societatea avea obligația întocmirii fișei de activități zilnice a autovehiculelor (FAZ) pentru toate mijloacele de transport utilizate, prin care să urmărească consumul normat de combustibil pe baza consumului efectiv, a alimentărilor și a restului rămas în rezervor, prin aplicarea coeficientului prevăzut în cartea tehnică, pe parcurs urban/extraurban.
- consumul de carburant este foarte diferit la un număr de kilometri aproximativ egali. De exemplu în data de 10.06.2013 la un nr. de 309 km parcurși, din care 189 oraș este un consum de 38,6 litri iar în 28.06.2013 la un număr de 309 km din care 185 oraș este un consum de 24,7 litri, rezultând o diferență de 13,9 litri, pentru care nu se prezintă nicio justificare, astfel de situații regăsindu-se pe toată perioada pentru care s-au prezentat foi de parcurs;
- pentru perioada de după 04.10.2013, nu au mai fost prezentate foi de parcurs sau alte documente justificative pentru consumul de carburant sau celelalte cheltuieli generate de exploatarea mijloacelor de transport.

Astfel, în condițiile în care legea fiscală prevede că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor, și având în vedere faptul că foile de parcurs prezentate, pe lângă faptul că nu acoperă toată perioada pentru care s-au înregistrat cheltuieli cu consumul de carburant sau alte cheltuieli generate de exploatarea mijloacelor de transport, nu îndeplinesc condiția de document justificativ deoarece persoanele și consumurile înscrise în acestea nu sunt conforme cu realitatea (pentru mare parte a perioadei pentru care s-au prezentat foi de parcurs, domnul trecut la șofer nu era angajat al societății verificate, diferențe mari de consum la același număr de kilometri parcurși) și nu cuprind conținutul minim obligatoriu prevăzut de norma legală, respectiv nu este precizat „scopul deplasării”, organul fiscal, în mod corect, a considerat nedeductibile în cotă de 50% cheltuielile cu combustibilul și piesele de schimb aferente perioadei decembrie 2011- septembrie 2015.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește cheltuielile încadrate la nedeductibile în sumă totală de B8 și la TVA aferentă în sumă de T5 lei.**

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația

cu privire la cheltuieli încadrate la nedeductibile, în sumă de B13 lei (B1 lei + B2 lei + B3 lei+ B4 lei+ B8 lei+ B5 lei), cărora le corespunde un impozit pe profit în sumă de P1 lei (conform calculului transmis de echipa de control prin Referatul nr. 3365/27.11.2017), în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul profit în sumă de P1 lei.**

### **III.5. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de D lei**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat deficiențe cu influență asupra bazei impozabile de calcul pentru impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, după cum urmează:

- societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă achiziții și plăți către diverse societăți pentru care nu a putut proba realitatea și necesitatea operațiunilor. Astfel, organele de inspecție fiscală au asimilat suma de S8 lei (lei plăți către SC DC SRL, S4 lei plăți către SC SH SRL și S14 lei plăți către SC GSL SRL) cu care au fost diminuate disponibilitățile bănești ale societății, cu scopul de a efectua plățile celor 3 furnizori la care s-a făcut referire la **punctul III.1. și III.2.** din prezenta decizie, cu o distribuție de dividende către cei doi asociați și au calculat impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de **D1 lei**, considerând suma de S8 lei ca fiind dividend net distribuit. Așa cum s-a arătat la **punctul III.1. și III.2.** din prezenta decizie, petenta nu deține documente justificative care să probeze realitatea și necesitatea efectuării achizițiilor înregistrate de la aceste 3 societăți, în scopul activității economice desfășurate.
- În bilanțul de verificare întocmit la 31.12.2016, soldul contului 542- Avansuri de trezorerie este de S12 lei deși societatea nu mai desfășoară activitate din iulie 2016. Deoarece societatea nu a prezentat documente pentru decontarea acestei sume de bani, organele de control au considerat că aceasta a diminuat nejustificat disponibilitățile bănești cu suma totală de S12 lei, motiv pentru care suma a fost asimilată cu o distribuție de dividende și s-a calculat impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de **D3 lei**;
- Deși conform evidențelor financiar-contabile, soldul scriptic al contului de casă este de S9 lei, conform explicațiilor scrise formulate de reprezentantul societății, în casierie se mai regăsesc S10 lei iar petenta nu a prezentat documente justificative pentru diferența de S11 lei. Drept urmare organele de inspecție fiscală, au asimilat dividendelor această sumă și au determinat suplimentar de plată un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **D2 lei**.

**În drept**, organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate de art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, potrivit cărora:

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

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Totodată, potrivit art. 7 alin. (1) pct. 12 și 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 7 pct. 11 și 97 alin. (7) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016:



Legea 571/2003

art. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.

Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

art. 67- Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

Legea 227/2015

Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

a) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;

b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;

c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;

d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;

e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;

f) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- (i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;
- (ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale;

art. 97 Reținerea impozitului din veniturile din investiții

(7) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul a definit dividendele ca fiind o distribuie în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende, suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. Obligația de a calcula, reține și vira la bugetul de stat impozitul veniturile din dividende este a persoanei juridice.

**a) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de D1 lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de S8 lei, înregistrată ca plată către diverse societăți pentru achiziția de servicii pentru care petenta nu a putut proba realitatea și necesitatea operațiunilor, cu o distribuie în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/26.09.2017, se reține faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziția unor servicii pentru care societatea nu deține documente justificative care să probeze realitatea și necesitatea achiziției în scopul activității economice desfășurate, aspecte detaliate la punctele III.1 și III.2. din prezenta decizie. Astfel având în vedere faptul că pentru achizițiile înregistrate de la SC DC SRL, SC SH SRL și SC GSL SRL petenta a înregistrat plăți în sumă totală de S8 lei, această sumă a fost asimilată dividendelor nete și pentru care s-a determinat un impozit pe dividende suplimentar de plată în sumă de D1 lei.

În speță din documentele la dosar se rețin următoarele:

- pentru facturile înregistrate în luna septembrie 2011 ca fiind emise de SC DC SRL (37/02.09.2011 valoare totală X lei, 41/28.09.2011 valoare totală X lei), din care în evidențele contabile s-a înregistrat ca fiind achitată suma parțială de X lei, nu au fost prezentate nici contracte și nici situații de lucrări;
- pentru facturile înregistrate în luna martie 2012 ca fiind emise de SC DC SRL (43/12.03.2012 valoare totală X lei, 44/13.03.2012 valoare totală X lei, 45/26.03.2012 valoare totală X lei), care apar în evidențele contabile ca fiind achitate cu numerar prin casierie, nu au fost prezentate nici facturile și nici contracte și situații de lucrări;
- pentru cele 64 facturi, cu valoarea sub pragul de 5.000 lei, înregistrate în perioada iulie 2013- noiembrie 2014 ca fiind emise de SC SH SRL, în sumă totală de S4 lei, care apar în

evidențele contabile ca fiind achitate cu numerar prin casierie, nu au fost prezentate nici contracte și nici situații de lucrări;

- pentru cele 22 facturi, înregistrate în perioada august-decembrie 2011 ca fiind emise de SC GSL SRL, în sumă totală de X lei, din care în evidențele contabile s-a înregistrat ca fiind achitată cu numerar prin casierie suma parțială de S14 lei, nu au fost prezentate nici contracte și nici situații de lucrări. Mai mult, nu au fost prezentate nici facturile în baza cărora s-au făcut înregistrările în lunile noiembrie și decembrie 2011 (12 buc. cu numerele consecutive de la 802 la 813);

În conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera aceste sume de bani ca fiind utilizate în scopul personal al asociaților societății, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății, condiție care așa cum rezultă din cele enunțate anterior, nu este îndeplinită.

Se reține că pentru a demonstra că serviciile înscrise în facturile în speță nu au fost prestate în beneficiul personal al asociaților sau a familiilor acestora, petenta trebuia să prezinte contracte și situații de lucrări din care să rezulte obiectivele la care au fost prestate serviciile, în ce au constat aceste servicii, beneficiarii acestora și faptul că au fost destinate activității generatoare de venituri impozabile/ operațiuni cu drept de deducere.

***b) Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de D4 (D3 + D2 lei), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de S15 lei (S12+ S11 lei) ridicată din casieria societății, o distribuie în bani efectuată de o persoană juridică unui participant la acea persoană juridică, în condițiile în care nu a fost decontată și nu au fost prezentate în susținere documente justificative.***

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/26.09.2017, SC X SRL are evidențiat în bilanțul de verificare întocmit la data de 31.12.2016, în soldul contului 542 "Avansuri de trezorerie" suma de S12 lei, pentru care, deși nu mai desfășoară activitate din iulie 2016, nu au fost prezentate documente de decontare/ nu a fost restituită societății. Totodată, organele de control au constatat o lipsă de numerar în casierie în sumă de S11 lei, pentru care nu au fost prezentate documente din care să reiasă utilizarea pentru desfășurarea activității economice a SC X SRL.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind ridicate pentru interesul personal al administratorului și le-au tratat din punct de vedere fiscal drept dividende impozitându-le cu o cota în vigoare la data ridicării sumelor de bani.

Se reține că, în conformitate cu prevederile legale anterior citate, pentru a nu considera sumele de bani ridicate din casieria societății de dl C Damian, ca fiind utilizate în scopul personal al asociaților societății, societatea contestatară trebuia să demonstreze utilizarea acestora în scopul desfășurării activității economice a societății.

Analizând informațiile rezultate din documentele existente la dosarul cauzei în legătură cu suma de S12 lei evidențiată prin rulajul debitor al contului 542 "Avansuri de trezorerie" la 31.12.2016 și cu suma de S11 lei lipsă din casierie la 14.07.2017, se rețin următoarele:

- în exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, creanțele fiscale datorate bugetului general consolidat.
- Conform prevederilor art. 72 "Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: "*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare*".

În răspunsurile la nota explicativă, formulate de administratorul societății, acesta susține referitor la avansurile de trezorerie în sumă de S12 lei că a găsit facturi necontabilizate de aproximativ 90.000 lei, că a cumpărat 3 mașini în valoare de 31.000 euro pentru care nu deține documente, că a plătit un avans de S10 euro pentru achiziționarea unui buldo-excavator și nu formulează explicații pentru diferența dintre soldul existent și aceste plăți pe care susține că le-a efectuat. Se reține că nici la control și nici în susținerea contestației nu au fost prezentate documente justificative de intrare în gestiune și plată, care să acopere suma de S12 lei.

Referitor la explicațiile reprezentantului societății că a găsit facturi necontabilizate în sumă de 90.000 lei, că a plătit avansuri de S10 euro și că a utilizat suma de 31.000 euro pentru a achiziționa în anul 2011 o mașină marca Volvo XC 90, o mașină marca Ford Renger în 2013 și un buldo-excavator în 2014 se reține că nu au fost prezentate documente care să confirme această afirmație. Mai mult, organele de control constată că autovehiculele marca Volvo XC 90 și Ford Renger au fost înmatriculate pe numele persoanei fizice C Damian, astfel fiind susținută ideea că asociatul majoritar a utilizat în scop personal avansurile ridicate din disponibilitățile persoanei juridice.

- Constatările organelor de inspecție fiscală că sumele nu au fost utilizate în beneficiul persoanei juridice sunt întărite de faptul că în Nota explicativă dată în timpul controlului, administratorul societății – dl. C Damian, face mențiunea că a făcut plăți prin casă pentru care nu a reușit să facă rost de documente justificative, rezultând că nu deține documente pentru justificarea retragerii din caserie a acestor sumelor evidențiate în documentele financiar-contabile;
- În ceea ce privește constituirea bazei de impunere pentru impozitul pe dividende, pentru numerarul lipsă din casierie în sumă de S11 lei, referitor la care contestatarul incriminează faptul că organele de control nu au efectuat inventarierea pentru constatarea numerarului factual, se reține că potrivit prevederilor art. 55 alin. (2) lit. a) din L 207/2015: *“Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:  
a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)”*

Astfel, se constată că Nota explicativă (anexa nr. 17 la Raportul de inspecție fiscală) reprezintă un mijloc de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, iar conform documentelor aflate la dosar, domnul C Damian în calitate de asociat și administrator al societății verificate, a specificat în răspunsurile scrise formulate la cererea organelor de control faptul că în data de 14.07.2017 în casierie sunt în jur de S10 lei, față de S9 lei cât este soldul scriptic al contului 5311-Casa în lei.

Astfel, se constată că, în lipsa prezentării de către petentă a unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să reiasă destinația sumelor ridicate din casierie, respectiv că acestea au fost folosite în scopul desfășurării activității economice a petentei, în mod corect s-a considerat că operațiunile efectuate de petentă, reprezentau în fapt retrageri de numerar de către asociatul majoritar al petentei din disponibilul din casierie și din avansuri de trezorerie, sume de care acesta a beneficiat în această perioadă în interes personal.

Se reține că, pentru a nu fi tratate drept dividende, petenta trebuia să demonstreze cu documente că sumele ridicate de asociatul majoritar cu funcția de administrator au fost utilizate pentru nevoile societății petente. Ori, se reține că, nici în timpul desfășurării inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să reiasă că sumele ridicate din casierie și din avansuri de trezorerie au fost folosite în scopul desfășurării activității societății, deși conform prevederilor art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale din Legea 207/2015 privind Cod procedură fiscală, sarcina dovedirii acestui aspect este a contribuabilului: *„(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Referitor la sesizarea petentei că textele de lege invocate ca temei de drept de organele de control în speță ar fi eronate, deoarece prezintă modul de impozitare a dividendelor și nu definirea acestora, se reține că în speță au fost aplicate prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/200 privind Codul fiscal, menținute la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016, **care dă dreptul organelor fiscale de a reîncadra** din punct de vedere economic o tranzacție, în scopul aplicării legii fiscale, astfel că organele de control au reîncadrat operațiunile de plăți și au asimilat distribuirii de dividende sumele în cauză, impozitarea efectuându-se în conformitate cu articolele din capitolul *Venituri din investiții* din Codul fiscal, care prevede cota de impozitare și persoana care are obligația declarării, reținerii și plății impozitului pe veniturile din dividende, care au fost menționate la temei de drept în actul administrativ fiscal contestat.

Drept urmare, având în vedere cele anterior precizate și prevederile legale incidente în speță, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă totală de D lei.**

**III.6. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2 lei și la TVA în sumă de T11 lei**  
**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele competente, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

În fapt, deoarece societatea nu a precizat cuantumul sumelor împotriva cărora se îndreaptă, individualizate pe categorii de creanțe fiscale, cu adresa nr. 37044/11.01.2018, confirmată de primire la data de 15.01.2018, organul de soluționare a solicitat SC X SRL precizarea cuantumului sumei contestate și individualizarea acesteia pe categorii de creanțe fiscale.

Contribuabila nu a dat curs solicitării organului de soluționare, motiv pentru care, în baza prevederilor art. 269 alin. (1) și (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

**"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;**

**e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.**

[...]

**(3) În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, ca acesta să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, cuantumul sumei contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat."**

s-a considerat ca fiind contestată întreaga sumă stabilită suplimentar prin decizia de impunere F-X/26.09.2017.

Se reține că prin Referatul nr. 3365/27.11.2017, organele de control au stabilit valoarea impozitelor aferente punctelor pentru care contestatara aduce motivații în susținere ca fiind în sumă totală de X1 lei, din care P1 lei impozit pe profit, T13 lei TVA suplimentară de plată și D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, astfel că suma pentru care

petenta nu aduce motivații prin contestația formulată este de X2 lei (P2 lei impozit pe profit + T11 lei TVA), calculată astfel:

S lei total obligații suplimentare stabilite prin Decizia de impunere F-X/26.09.2017- X1 lei sume motivate = X2 lei obligații suplimentare pentru care nu s-au adus motivații în susținere.

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

„art. 269 **Forma și conținutul contestației**

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 **Termenul de depunere a contestației**

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

art. 276 **Soluționarea contestației**

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

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

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

**2.5** *Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

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

**11.1.** *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

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

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

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

„art. 249 **Sarcina probei**

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

art. 250 **Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul*

de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

Se reține că în speță, SC X SRL nu a precizat în contestația formulată cuantumul obligațiilor fiscale constatate suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-X/26.09.2017 și nici nu a dat curs solicitării organului de soluționare de a preciza cuantumul sumei contestate, individualizat pe categorii de creanțe fiscale, astfel că s-a considerat contestată suma totală a obligațiilor stabilite prin decizia de impunere F-X/26.09.2017.

Se mai reține că prin contestația formulată societatea prezintă motivații pentru constatări pentru care organele de control au calculat obligații principale ca fiind în sumă totală de X1 lei, motiv pentru care, pentru diferența de X2 lei se constată că nu s-au adus motivații în fapt și în drept și nici documente în susținere.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*. coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul 3741/2015, ***se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/26.09.2017 pentru impozitul pe profit în sumă de P2 lei și la TVA în sumă de T11 lei.***

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1) Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **X1 lei**, din care:

- P1 lei impozit pe profit;
- T13 lei TVA;
- D lei impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

**2) Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/26.09.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **X2 lei**, din care:

- P2 lei impozit pe profit;
- T11 lei TVA.

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