

DECIZIA nr. 4385/29.10.2018

privind soluționarea contestației depusă de X **SRL**
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. /09.12.2015 și
reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DEC /02.04.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată atât de către X SRL cu adresa nr..... /23.01.2018, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR /25.01.2018, cât și ulterior de către Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad cu adresa nr. ARG-AIF /14.02.2018, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR /22.02.2018, cu privire la necesitatea reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de X SRL, conform art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, a cărei soluționare a fost suspendată în baza Deciziei nr..... /..... /25.02.2016 emisă de către D.G.R.F.P Timișoara.

În considerarea faptului că, Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad a transmis structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, cu adresa nr. ARG AIF /14.02.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /22.02.2018, dosarul contestației în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației și având în vedere că, în conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 272 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de X SRL nu a aparținut D.G.R.F.P. Timișoara dosarul a fost transmis spre competență soluționare Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, aspect al stării de fapt asupra căruia a fost înștiințată și petenta conform adresei nr..... /01.03.2018 transmisă prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

La data de 02.04.2018, D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu adresa nr. A_SLP /28.03.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. **TMR_DEC /02.04.2018** asupra delegării competenței de soluționare a contestației formulate de X SRL, în favoarea D.G.R.F.P. Timișoara, cu consecința transmiterii către DGRFP Timișoara a dosarului contestației formulată de X SRL în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. /15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr. /15.10.2015 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad suspendată în baza Deciziei nr..... /..... /25.02.2016 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara. Deoarece competența de reluare a procedurii soluționării contestației formulată împotriva Deciziei

de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr./15.10.2015 a fost delegată D.G.R.F.P Timișoara conform O.P.A.N.A.F nr. 3740/2015, în considerarea Ordonanței de clasare din data de 02.08.2017 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosar nr./P/2017, definitivă conform Încheierii penale nr...../CP din Dosar nr...../108/2017 al Tribunalului Arad, în temeiul dispozițiilor art.277 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, DGRFP Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de

X S.R.L.

CUI:

cu sediul în sediul înJud. Arad

Înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./16.11.2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr./09.12.2015 și reînregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DEC/02.04.2018

Conform prevederilor **art. 352 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală:

“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația fiind soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune.

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, și văzând solicitarea petentei, înregistrată DGRFP Timișoara sub TMR_DGR 3205/25.01.2018 purtând semnătura administratorului PO, învedereăm petentei că în cauză sunt aplicabile normele legale precitate.

Mai mult, în drept, în considerarea dispozițiilor exprese ale punctului 14.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală, competența de reluare a procedurii de soluționare a contestației la momentul rămânerii definitive a soluției penale a aparținut Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, care în considerarea dispozițiilor exprese și derogatorii ale OPANAF nr.3740/2015 a delegat competența DGRFP Timișoara, aceasta fiind legal sesizată la data de 02.04.2018.

X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr./15.10.2015 emise de

Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad solicitând anularea în întregime a acestora.

Suma totală contestată este în suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxx lei;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei;
- TVA suplimentar în sumă de xxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxx lei;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, Dl. CM, în calitate de administrator așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../15.10.2015, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 20.10.2015, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

I. Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și a Raportului de Inspecție Fiscală F-AR nr...../15.10.2015 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

A. Referitor la nerespectarea prevederilor Codului de Procedură Fiscală,

Petenta arata că, deși a primit Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR nr...../05.01.2015 privind verificarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit pe perioada 01.07.2012-30.09.2014 și a TVA pe perioada 01.07.2012-30.11.2014, respectiv Avizul de inspecție fiscală nr. F-AR nr...../10.03.2015, prin care a fost dispusă reverificarea perioadei 01.01.2009-30.06.2012, nu a avut obiecțiuni, întrucât cunoștea faptul că pentru perioada ce urma a fi verificată nu existau deficiențe, iar pentru perioada ce urma a fi reverificată, întrucât a fost verificată o dată din punct de vedere fiscal, existând constatări fiscale pentru perioada respectivă, nu exista nici un motiv de îngrijorare.

Însă, susține că, pe parcursul derulării inspecției fiscale, situația a degenerat, în sensul că, în opinia sa a apărut un conflict între asociatul unic al societății PO și inspectorul fiscal, care a condus la interpretarea eronată, tendențioasă și trunchiată a prevederilor legale de către inspectorul fiscal

CB, cu consecința stabilirii în mod eronat și nelegal a obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina X SRL, situație care, potrivit Codului de Procedură Fiscală, în opinia sa, trebuia adusa la cunoștința conducătorului instituției fiscale.

Față de cele prezentate și aduse conform reprezentantului petentei la cunoștința autorităților fiscale care au coordonat inspecția fiscală, în condițiile necunoașterii de către acestea a situației reale generată de inspectorul fiscal, care avea obligația de a se abține de la efectuarea inspecției fiscale, pe fondul conflictului existent între acesta și asociatul unic al societății, petenta solicită constatarea încălcării flagrante a prevederilor Codului de Procedură Penală și pe cale de consecință a constatării nulității absolute a Deciziei de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

B. Referitor la verificarea unei perioade prescrise fiscal, respectiv a anului 2009 contrar prevederilor Codului de Procedură Fiscală.

Petenta arată că, prin emiterea de către AJFP Arad - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii a Deciziei de reverificare din data de 10.03.2015 și a Avizului de inspecție fiscală, X SRL a fost supusă reverificării fiscale pentru perioada 01.01.2009-30.06.2012, deși solicitarea de reverificare cuprindea aspecte derulate în cursul anului 2011.

Sușține că, X SRL a fost supusă verificării fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, privind modul de constituire a TVA, a impozitului pe profit și a contribuțiilor de asigurări sociale pentru perioada **01.01.2009 - 30.06.2012** fiind încheiat raportul de inspecție fiscală nr...../26.10.2012.

Raportat la **reverificarea fiscală a anului 2009**, arată că în lipsa unor elemente de natură a conduce la reverificarea acestei perioade verificate fiscal, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile Codului de Procedură Fiscală .

Constată că în conformitate cu prevederile art.98 din O.G. nr.92/2003, republicată, organele de inspecție fiscală au încălcat aceste prevederi, întrucât pentru anul 2009 a intervenit termenul de prescripție.

Arată că avizele de inspecție fiscală au fost emise în cursul anului 2015, an în care exercițiul fiscal al anului 2014, era încheiat, iar termenul de prescripție pentru anul 2009 era împlinit la 31.12.2014, iar în conformitate cu prevederile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicată, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, sau altfel spus, printr-o inspecție fiscală începută în anul 2015, nu mai poți să verifici anul 2009 pentru impozitul pe profit și TVA.

Invocând prevederile art. 91 din O.G. nr.92/2003, republicată, petenta afirmă că, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar confuzia generată de organele de inspecție fiscală, este legată de momentul când are loc nașterea creanței fiscale.

Raportat la prevederile art. 23 din O.G. nr.92/2003, republicată, petenta afirmă că, baza impozabilă **se naște** atunci când se nasc veniturile și cheltuielile supuse impozitului pe profit. Pentru impozitul pe profit aferent anului 2009, veniturile și cheltuielile supuse impozitului pe profit sunt cele aferente anului 2009, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2010, iar perioada de prescripție s-a împlinit la data de 31. decembrie 2014. Adică, printr-o inspecție fiscală începută în anul 2015, nu mai poți să verifici anul 2009 pentru impozitul pe profit.

Concluzionează că, întrucât perioada 01.01.2009 - 30.06.2012 a fost supusă inspecției fiscale, reverificarea anului 2009, în condițiile în care, pe de o parte pentru această perioadă a intervenit termenul de prescripție, iar pe de altă parte, nu au intervenit date suplimentare menite a conduce la recalcularea obligațiilor fiscale, reverificarea fiscală a anului 2009 s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor legale aflate în vigoare.

Invocă prevederile Codului Fiscal care indică în mod extrem de clar, data la care ia loc nașterea creanțelor fiscale, precum și dreptul statului de a percepe creanța, acest aspect fiind reflectat de momentul faptului generator și al exigibilității taxelor și impozitelor.

Ori din acțiunile inițiate de inspectorii fiscali, petenta susține că, reiese în mod evident că acestea nu au respectat prevederile legale înscrise în Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor. Acest aspect, reiese pe de o parte din verificarea unei perioade pentru care a fost atins termenul de prescripție, iar pe de altă parte, inspectorii fiscali au dat o nouă interpretare prevederilor legale, distinctă de cele constatate anterior de o altă echipă de inspecție fiscală, pentru aceeași perioadă supusă verificării, cu mențiunea că interpretările curente nu sunt conforme cu prevederile legale.

Prin maniera de control aplicată, arată că desfășurarea activității sale a fost îngreunată, întrucât deși au fost prezentate documentele în integralitate, acesta lucru nu a fost suficient pentru inspectorii fiscali, aceștia solicitând întocmirea de către societate a fel de fel de rapoartări.

Față de cele prezentate, în concordanță cu prevederile legale, petenta solicită constatarea încălcării flagrante a prevederilor Codului de Procedură Penală și pe cale de consecință constatarea nulității absolute atât a Deciziei de impunere cât și a Raportului de inspecție fiscală .

C. Referitor la constatările inspectorilor fiscali descrise în Raportul de inspecție fiscală, contrar prevederilor Codului Fiscal.

Cu privire la impozitul pe profit

a) Cu privire la suma totală de xxxxxx lei lei reprezentând achiziția de diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru

Petenta contestă sumele stabilite suplimentar în ceea ce privește impozitul pe profit, prin prisma faptului că: "inspectorii fac o mare confuzie între termenul de deductibilitate și termenul de amortizare, în sensul că pentru cheltuielile efectuate de societate cu amenajarea spațiilor în care se desfășoară activitate, cu întreținerea și reparațiile, inspectorii fiscali susțin că aceste cheltuieli trebuiau înregistrate pe clasa de imobilizări, majorând în acest sens valoarea activelor, urmând ca valoarea cheltuielilor să fie recuperată prin amortizarea acestora."

Susține că, deși echipa de inspecție fiscală recunoaște realitatea cheltuielilor, în accepțiunea acestora, faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate drept cheltuieli ale perioadei și nu pe clasa de imobilizări, conduce la nedeductibilitatea cheltuielilor.

Însă, susține că, prevederile legale ale art.24, alin.(3), lit. a) și art.24, alin.(3), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, reglementează modul de amortizare al cheltuielilor și nicidecum nu stabilește drept nedeductibile acele cheltuieli, cum eronat au interpretat inspectorii fiscali.

Totodată, arată că, o altă interpretare personală a inspectorilor fiscali, care în opinia sa, este contrară prevederilor legale este reflectată de prezentarea trunchiată a prevederilor pct. 94, alin.(2) din O.M.F.P. nr.1752/2005 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E. în sensul că aceștia susțin că pentru a fi recunoscute ca o componentă a activului, cheltuielile/investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare, trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial".

b) Cu privire la cheltuielile în sumă totală de xxxxx lei considerate de organele de inspecție fiscală nedeductibile la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2009, petenta susține că aceasta nu reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal deoarece activitatea personalului său s-a derulat și se derulează frecvent peste programul normat de 8 ore, iar faptul că o parte din angajații săi aveau calitatea de părinți, a determinat ca mobilierul să fie achiziționat de petentă pentru că în timpul în care aceștia își desfășurau activitatea în scopul creșterii veniturilor petentei, copiii acestora să stea într-un loc special amenajat pentru ei.

c) Cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală în legătură cu relația comercială derulată între X SRL și Z SRL, petenta arată că:

Organele de inspecție fiscală au apreciat că această relație comercială nu ar avea la bază documente justificative și cheltuielile efectuate nu ar concura la realizarea de venituri, fiind invocat prevederile art.19, alin.1 și art. 21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În legătură cu emiterea acestei ipoteze, petenta susține că, aceasta contravine realității, mai ales că această relație comercială a mai fost verificată fiscal neconstatându-se neconcordanțe, dar în același timp derularea acestei relații comerciale a concurat la obținerea de venituri de către X SRL.

Susține că, organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat că X SRL s-ar afla în relații de afiliere cu Z SRL, prin prisma prevederilor art.7, pct.21, lit. c (i) din Codul fiscal, având în vedere că, așa cum a mai arătat în cuprinsul contestației, X SRL ca persoană juridică și PO, ca asociat unic al acesteia, **nu dețin părți sociale** la alte societăți, astfel că afirmația inspectorilor fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere cu alte societăți, este total nefondată și contrară prevederilor legale.

În concluzie arată că, asimilarea unor documente/facturi emise pe parcursul derulării unei relații comerciale între doi operatori economici, relație recunoscută și asumată de ambele părți contractante, drept cheltuieli care nu au la bază un document justificativ, strict pe baza unui raționament nefundamentat pe textul de lege, ci pe deducții personale, încalcă principiul obiectivității, astfel că tratarea sumelor înregistrate în evidența contabilă, drept o cheltuială nedeductibilă este lipsită de temei legal, mai ales că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri.

În legătură cu modul de calcul al impozitului pe profit suplimentar aferent anului 2009, petenta arată ca, suma de xxxxxx lei calculată și reținută de inspectorii fiscali nu reflectă un calcul corect, întrucât prin impozitarea cheltuielilor considerate nedeductibile în sumă de xxxxx lei cu cota de 16% (xxxxxx lei x 16% = xxxxxxxx lei) ar rezulta xxxxxxx lei, diferit față de cel al inspectorilor fiscali, ceea ce reflectă o diferență negativă de calcul în sumă de xxx lei.

An 2010

Aspecte privind perioada 01.01.2010 – 30.09.2010

a) Cu privire la suma totală de xxxxxx lei reprezentând achiziția diverselor materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru

Petenta susține că, vizualizarea integrală a prevederilor O.M.F.P. nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., și în special a pct. 106, alin. 2, cu privire la Cheltuielile ulterioare, invalidează raționamentul eronat expus de inspectorii fiscali, conținutul

acestui subcapitol fiind complet diferit față de cel invocat de echipa de inspecție fiscală .

Susține că, organele fiscale au prezentat într-un mod denaturat și trunchiat conținutul subcapitolului Cheltuieli ulterioare din O.M.F.P. nr. 3055/2009, emițând un raționament contrar prevederilor legale, cu încălcarea flagrantă a textului de lege, cu consecința stabilirii în mod eronat în sarcina X SRL a unor obligații de plată suplimentare. Arată că, potrivit prevederilor legale, cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări, sunt cheltuieli ale perioadei, aspect neacceptat de inspectorii fiscali, însă X SRL a respectat întocmai prevederile legale.

Raportat la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de xxxxx lei, petenta susține că, inspectorii fiscali își perpetuează raționamentul complet eronat cu privire la **diferența** dintre **amortizare** și **nedeductibilitate**, în sensul că aceștia apreciază că achiziția de diverse materiale utilizate pentru amenajarea sediului social s-a efectuat cu încălcarea prevederilor art. 24, alin. (3), lit. a) și art. 24, alin. (3), lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Ori prevederile legale invocate de inspectorii fiscali se referă la modul de calcul al amortizării și nicidecum la nedeductibilitatea cheltuielilor.

Astfel, prin tratarea sumei de xxxxx lei, drept o cheltuială nedeductibilă și supusă impozitării, în opinia sa, inspectorii fiscali încalcă flagrant prevederile legale, acțiunea acestora, fie de necunoaștere a legii, fie de interpretare tendențioasă a prevederilor legale, conduce mai degrabă la un abuz al acestora.

b) Cu privire la relația comercială derulată între X SRL și Z SRL

Petenta arată că, organele de inspecție fiscală apreciază în mod eronat că X SRL s-ar afla în relații de afiliere cu Z SRL, fapt pentru care suma de xxxxxx lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă a petentei ar reprezenta cheltuieli nedeductibile conform art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. În motivarea susținerilor sale, se arată că, X SRL ca persoană juridică și PO, ca asociat unic al acesteia, **nu dețin părți sociale** la alte societăți, astfel că afirmația inspectorilor fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere cu alte societăți, este total nefondată și contrară prevederilor legale.

Astfel, în opinia petentei, asimilarea unor documente/facturi emise pe parcursul derulării unei relații comerciale între doi operatori economici, relație recunoscută și asumată de ambele părți contractante, drept cheltuieli care nu au la bază un document justificativ, strict pe baza unui raționament nefundamentat pe textul de lege, ci pe deducții personale, încalcă principiul obiectivității, astfel că tratarea sumei de xxxxxx lei, drept o cheltuială nedeductibilă este lipsită de temei legal, mai ales că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri

c) Cu privire la relația comercială derulată între X SRL și S.C. R S.R.L

Prezintă constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora, deoarece împotriva administratorului R SRL a fost pusă în mișcare acțiunea penală pentru fapte de evaziune fiscală, relațiile derulate între petentă și aceasta societate nu ar avea la bază un document justificativ, arătând că acțiunea penală a fost pusă în mișcare împotriva R SRL și nu și împotriva operatorilor economici cu care acesta a derulat relații comerciale.

De altfel, afirmă că, inspectorii fiscali au constatat că lucrările subcontractate de X SRL către R SRL au avut ca beneficiar o autoritate publică, respectiv Consiliul Local al orașului Ineu, lucrarea fiind finalizată, existând în acest sens procesele verbale de recepție la terminarea lucrărilor.

Astfel, în opinia sa, tratarea unor cheltuieli care au fost avansate pentru execuția unui obiectiv, drept cheltuieli nereale/nedeductibile de către inspectorii fiscali, în condițiile în care s-a constatat punerea în operă a acelor cheltuieli, lucrarea fiind recepționată fără rezerve de autoritățile publice, este invalidată de însăși existența obiectivului realizat și acceptarea la plată a facturilor care atestă execuția obiectivului.

Susține că, documentele/facturile care atestă relația comercială dintre X SRL și R SRL, conțin toate datele necesare înregistrărilor în contabilitate, **dobândind** calitatea de document justificativ conform normele legale în vigoare, astfel că, raționamentul expus de echipa de inspecție fiscală contravine prevederilor legale, având un caracter pur personal, lipsit de obiectivitate și profesionalism.

d) Cu privire la suma totală de xxxx lei reprezentând contravaloarea transportului aferent echipamentelor achiziționate (Excavator și MF5.....)

Petenta considera că inspectorii fiscali promovează un raționament contrar prevederilor legale, prin tratarea cheltuielilor cu transportul unor mijloace fixe, ca fiind un cost nerecuperabil, ceea ce atrage nedeductibilitatea acestora.

Afirmă că, prevederile Codului fiscal cu privire la cheltuieli cu transportul de bunuri, admit deductibilitatea cheltuielilor. În aceste condiții, susține că și cheltuielile efectuate cu transportul utilajelor, care au concurat la obținerea de venituri, reprezintă în mod cert cheltuieli deductibile avansate în scopul obținerii de venituri, aceste aspecte invalidând raționamentul tendențios expus de inspectorii fiscali.

e) Cu privire la suma totală de xxxxxx lei înregistrată, în cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010, pe seama conturilor de cheltuieli reprezentând consumul diverselor valori materiale indicate a fi încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret

Petenta afirmă că, a pus la dispoziția echipei de control toate documentele care atestă realitatea operațiunilor, neexistând neconcordanțe în raport cu materialele puse în operă pentru edificarea

obiectivului, aspect care de altfel, a fost verificat anterior de o altă echipă de inspecție fiscală și care a constatat realitatea operațiunilor, iar faptul că în prezent, noua echipă de inspecție fiscală nu a verificat în totalitate documentele prezentate, nu conduce la concluzia că acele cheltuieli avansate în scopul obținerii de venituri, ar reprezenta o cheltuială nedeductibilă fiscal.

f) Cu privire la suma totală de xxxxxxx lei înregistrată, în cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010, pe seama conturilor de cheltuieli reprezentând prestări servicii (reparații auto), materiale consumabile sau echipamente

Petenta afirmă că, raportat la parcul auto de autocamioane și utilaje deținut, precum și la specificul activității, având deschise șantiere în diferite locații din vestul țării, care implică transportul acestor utilaje, transportul personalului angrenat în derularea lucrărilor, asimilarea de către inspectorii fiscali a sumei de 6.401 lei, drept o cheltuială nedeductibilă, este lipsită de temei legal cu atât mai mult cu cât toate aceste cheltuieli au concurat la obținerea de venituri.

Totodată, în legătură cu modul de determinare al impozitului profit calculat suplimentar aferent perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, petenta susține că, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de xxxxxx lei (xxxxxx + xxxxxxxx + xxxxxxxx + xxxxxxxx) reprezintă diverse cheltuieli care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile și ca atare reprezintă cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Ori din însumarea corectă a sumelor inserate de inspectorii fiscali reiese că xxxxxxx + xxxxxxxx + xxxxxxxx + xxxxxxx = xxxxxxx lei, ceea ce conduce la un calcul eronat al inspectorilor fiscali, rezultând o diferență a bazei impozabile care a fost impozitată nejustificat în sumă de xxxxxxx lei.

Aspecte privind perioada 01.10.2010 – 31.12.2010

a) Cu privire la suma totală de xxxxxxx lei reprezentând achiziția de diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, petenta prezintă același raționament expus la lit. a - perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 – din cuprinsul contestației.

b) Cu privire la suma de xxxxxxx lei înregistrată în evidența contabilă a petentei, în cursul perioadei noiembrie 2010 - decembrie 2010, aferenta unui număr de 4 facturi emise de către R S.R.L.

Petenta arată că, deși inspectorii fiscali nu își fundamentează diferența dintre decizia de recunoaștere a cheltuielii cu achiziția mijlocului fix, respectiv decizia de respingere a deductibilității cheltuielilor pentru achiziția de materiale, emit ipoteze care să le permită stabilirea în mod eronat a unor obligații de plată suplimentare, aprecierea acestora că cele trei facturi de materiale nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru a fi înregistrat în contabilitate, este pur speculativă.

De altfel, arată că, inspectorii fiscali confirmă consumul acestor materiale prin prestarea de servicii către diferite instituții publice, neexistând dubii cu privire la executarea serviciilor confirmate de instituțiile publice. Ori în lipsa acelor materiale, puse în operă de X SRL, autoritățile publice nu ar fi confirmat realizarea lucrărilor.

Ca atare, susține că, raționamentul speculativ promovat de inspectorii fiscali, fără respectarea prevederilor legale, nu le permite acestora încălcarea prevederilor legale cu consecința stabilirii în mod eronat a unor obligații de plată suplimentare în sarcina X SRL.

Totodată, susține că valoarea impozitului pe profit stabilit suplimentar aferent perioadei 01.10.2010 – 31.12.2010, este **greșit calculată**, întrucât prin impozitarea pretinselor cheltuieli nedeductibile în sumă de xxxxxxx lei (xxxxx +xxxxxx) cu cota de 16 %, **ar rezulta** un impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei, diferit **față de cel reținut** de inspectorii fiscali în sumă de xxxxx lei, rezultând o diferență negativă în sumă de xxxxxx lei.

AN 2011

a) Cu privire la achiziția diverselor prestări de servicii (închirieri, servicii de transport auto, cosirea mecanică a) și materiale (sare pentru dezăpezire, plasă sudată) derulate între X SRL cu M SRL și P SRL, petenta arată că:

Organele de inspecție fiscală apreciază în mod eronat că SC X SRL s-ar afla în relații de afiliere cu P SRL prin prisma prevederilor art.7, pct.21, lit.c (i) din Codul fiscal, având în vedere că X SRL ca persoană juridică și PO, ca asociat unic al acestei societăți, **nu dețin părți sociale** la alte societăți, astfel că afirmația inspectorilor fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere cu alte societăți, este total nefondată și contrară prevederilor legale.

b) Cu privire la factura emisă de către R S.R.L. reprezentând prestări servicii (închiriere tractoare - 2 bucăți) în sumă de xxxx lei (fără TVA), petenta susține că fundamentarea unei concluzii de către inspectorii fiscali pe baza unui raționament eronat și personal, nu poate conduce la neacordarea dreptului de diminuare a masei profitului impozabil cu această cheltuială.

c) Cu privire la suma totală de xxxxx lei reprezentând achiziția de diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, petenta prezintă același raționament expus la lit. a - perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 – din cuprinsul contestației.

d) Cu privire la achizițiile de la Y S.R.L., G S.R.L. și GS S.R.L. în sumă de xxxxxx lei și de la M S.R.L. în sumă de xxxxei

Petenta arată că, solicitarea de reverificare a vizat calculul măsurilor accesorii pentru operațiunile economice derulate de X SRL în cursul anului 2011 cu Y S.R.L. Strehaia, G S.R.L. Motru, G S.R.L. Drobeta Turnu

Severin, întrucât în respectiva cauză X S.R.L. a achitat integral prejudiciul individualizat cu ocazia expertizei contabile judiciare efectuate în dosarul nr. /P/2012, în sumă totală de xxxxxx lei cu OP nr. /19.02.2015.

Astfel, susține că, potrivit deciziei de reverificare, singurul aspect care a generat date suplimentare față de perioada controlată anterior, respectiv 01.01.2009-30.06.2012, și care a condus la emiterea acesteia, a fost reflectat de adresa emisă de IPJ Mehedinți, fiind supusă reverificării relația comercială dintre X SRL și cei trei furnizori, și că, **alte aspecte**, care ar fi putut modifica baza impozabilă, **nu au existat**, mai ales că X SRL a fost verificată din perspectiva fiscală pentru perioada 01.01.2009 - 30.06.2012.

e) Cu privire la suma totală de xxx lei înregistrată, în cursul lunii 2011, pe seama conturilor de cheltuieli reprezentând prestări servicii (reparații auto), mobilier dormitor, căsuță copii

Petenta afirmă că toate aceste cheltuieli avansate au fost în scopul obținerii de venituri și toate au avut la bază un document justificativ, recunoscut de ambele părți contractante, iar faptul că inspectorii fiscali, au emis un raționament străin de prevederile legale, nefundamentându-și raționamentul pe date concrete, ci pe suspiciuni, nu poate conduce la decizia acestora de a respinge cheltuielile efectuate, tratându-le drept cheltuieli nedeductibile.

Totodată, arată că potrivit celor constatate de către inspectorii fiscali, suma cheltuielilor totale stabilite drept nedeductibile este de 393.431 lei (xxxxxx + xxxxxx + xxxxxx + xxxxxx), valoare care dacă ar fi supusă impozitării, ar conduce la un debit în sumă de xxxxxlei (xxxxxxxlei x 16% = xxxxxx lei), **diferit** față de cel stabilit inspectorii fiscali în sumă de xxxxxxxx lei, rezultând o diferență de impozit în sumă de xxxx lei.

Cu privire la debitul de natura impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxx lei, petenta arată că determinarea acestuia **a fost eronată**, întrucât inspectorii fiscali, au interpretat eronat prevederile legale, într-o manieră personală, iar pe de altă parte au încorporat în valoarea acestuia și debitul achitat de societate în sumă de xxxxxx lei, ceea ce conduce la o dublă impozitare, suma de xxxxxlei fiind stabilită și achitată anterior, ca urmare a relațiilor comerciale cu Y S.R.L., G S.R.L. și GS S.R.L.

AN 2012

a) Cu privire la achiziția diverselor prestări de servicii (închirieri utilaje, servicii de transport materiale derulate între I SRL cu SC M SRL, P SRL și D SRL

Petenta apreciază că XSRL ca persoană juridică și PO, ca asociat unic al acestei societăți, **nu dețin părți sociale** la alte societăți, astfel că afirmația inspectorilor fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere cu alte societăți, este total nefondată și contrară prevederilor legale.

b) Cu privire la achiziția diverselor prestări de servicii reprezentând diverse valori materiale (Motor Volvo 280CP, sare dezăpezire, emulsie bitum, anvelope) și prestări servicii (lucrări

aducțiune apă Beliu) derulate între petenta și CC S.R.L. și S.C. CI S.R.L.

Petenta arată că, scenariul „fantezist”, promovat de inspectorii fiscali excede prevederilor legale, întrucât în Codul fiscal **nu este** reglementată prevederea potrivit căreia „relațiile economice derulate cu societăți, care vor fi radiate în viitor, vor deveni nedeductibile fiscal”, acest raționament existând numai în imaginația inspectorilor fiscali.

Totodată, susține că, invocarea de către inspectorii fiscali a prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Codul fiscal, drept justificare a tratării operațiunilor de achiziție de la operatorii economici enunțați anterior drept cheltuieli nedeductibile, este lipsită de temei, întrucât concluzia acestora este rezultatul unui scenariu strict personal, invalidat însă de realitatea operațiunilor.

Citează prevederile art. 21, alin. (4), lit.f) din Codul fiscal susținând că, documentele înregistrate în evidența sa contabilă reprezintă în mod cert un document justificativ, fiind recunoscute de ambele părți contractante, bunurile achiziționate fiind utilizate în realizarea obiectivelor asumate contractual cu diverși beneficiari, precum și în scopul creșterii veniturilor.

Faptul că bunurile care fac obiectul achiziției au fost necesare atingerii obiectivelor asumate prin raporturile contractuale, este reflectat de însăși natura veniturilor obținute, întrucât lipsa mărfurilor care fac obiectul tranzacțiilor comerciale cu CC SRL și CI SRL, nu ar fi permis îndeplinirea obligațiilor contractuale de către X SRL și implicit obținerea veniturilor supuse taxelor și impozitelor

c) Cu privire la suma totală de xxxxx lei reprezentând achiziția diverselor materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, petenta prezintă același raționament expus la lit. a - perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 – din cuprinsul contestației.

d) Cu privire la achiziția diverselor prestari de servicii (servicii turistice) în sumă totală de xxxxx lei

Petenta arată că aprecierea inspectorilor fiscali este lipsită de fundament, întrucât sectorul afacerilor nu se referă strict la activitatea de birou, ci implică și deplasări în teritoriu în vederea încheierii diverselor contracte.

Faptul că pe parcursul acestor deplasări, care de altfel au condus la creșterea veniturilor petentei, personalul angajat al societății a fost cazat la diverse unități de cazare, iar respectiva unitate de cazare a inserat în documentul justificativ titulatura „servicii turistice” nu poate conduce la ipoteza că acele cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

Ca atare, arata că, suma de xxxxx lei, a fost utilizată strict în scopul creșterii veniturilor și maximizării profitului, astfel că, în opinia sa, nu pot exista rezerve față de deductibilitatea acestor cheltuieli.

e) Cu privire la achiziția cantității de 7,5 mp tâmplărie PVC în valoare de xxxxx lei, considerată de organele de inspecție fiscală o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012

Petenta afirmă că, a pus la dispoziția echipei de control toate documentele care atestă realitatea operațiunilor, și că, legislația în vigoare permite unui contribuabil să își constituie stocuri de bunuri și materiale, neexistând obligativitatea ca achiziția acestora să se reflecte integral în edificarea unui obiectiv. Parte a bunurilor achiziționate, pot fi utilizate și în folosul societății, în vederea amenajării sau îmbunătățirii condițiilor de lucru, ceea ce reprezintă o cheltuială care concurează la realizarea de venituri, prin creșterea productivității muncii în zonele în care își desfășoară activitatea personalul societății.

f) Cu privire la achiziția diverselor prestări servicii respectiv diverse valori materiale în sumă totală de xxxxxx lei

Petenta afirmă că toate aceste cheltuieli avansate au fost în scopul obținerii de venituri și toate au avut la bază un document justificativ, recunoscut de ambele părți contractante, iar faptul că inspectorii fiscali, emit un raționament străin de prevederile legale, nefundamentându-și raționamentul pe date concrete, ci pe suspiciuni, nu poate conduce la decizia acestora de a respinge cheltuielile efectuate, tratându-le drept cheltuieli nedeductibile. De altfel, arată că, utilitatea acestor achiziții este reflectată de însăși structura activității sale, aprecierea subiectivă a inspectorilor fiscali cu privire la utilitatea achizițiilor, neputând fi opozabilă acestora.

Totodată, arată că potrivit celor constatate de către inspectorii fiscali, suma cheltuielilor totale stabilite drept nedeductibile este de xxxxxxxx lei (xxxxxxx+ xxxxxxx+ xxxxxxx+xxxxxxx+xxxxx), valoare care dacă ar fi supusă impozitării, ar conduce la un debit în sumă de **xxxxxlei** (xxxxx lei x 16% = xxxxx lei), **diferit** față de cel stabilit de inspectorii fiscali în sumă de xxxxxx lei, rezultând o diferență de impozit în sumă de xxxxxxxlei.

AN 2013

a) Cu privire la achiziția diverselor prestări de servicii (închirieri, servicii de transport materiale) derulate între X SRL cu SC M SRL, P SRL și D SRL și E SRL, petenta arată că:

X SRL ca persoană juridică și PO, ca asociat unic al acestei societăți, **nu deține părți sociale** la alte societăți, astfel că afirmația inspectorilor fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere cu alte societăți, este total nefondată și contrară prevederilor legale.

Astfel, susține că, întreg **raționamentul** expus în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală de către inspectorii fiscali cu privire la existența relațiilor de afiliere, este **invalidat** de însăși textul de lege al Codului fiscal, iar

acțiunile întreprinse pe fondul acestei interpretări eronate, sunt lipsite de temei legal.

Referitor la relația comercială dintre X SRL și P SRL, petenta arata ca, inspectorii fiscali au constatat că factura nr./31.07.2013 în valoare de xxxxxx lei reprezentând "Avans" a fost înregistrată pe seama conturilor de cheltuieli lei (cont 628) contrar dispozițiilor legale, operațiunea respectivă antrenând prin intermediul acestui articol contabil implicații fiscale asupra profitului impozabil aferent anului 2013 și afirmă că, înregistrarea eronată a acestei facturi, este recunoscută de petentă, asumându-și consecințele care derivă din această eroare.

Referitor la relația comercială derulată de M SRL cu IX SRL, petenta arată că, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe contul 624 "Cheltuieli cu transportul" factura nr./30.04.2013 în sumă de xxxxx lei, cu un TVA aferent în sumă de xxxxxxx lei.

La aceeași dată de 30.04.2013, petenta arata că, a înregistrat în contul 409 "Furnizori debitori" contravaloarea facturii nr./30.04.2013 în sumă totală în minus xxxxxxx lei, din care bază impozabilă este în sumă de xxxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxx lei, factură care reprezintă stornarea unei facturi de avans emise în cursul lunii ianuarie 2013.

Prezintă situația contabilă a facturilor care fac obiectul analizei, astfel:

- factura nr./30.04.2013 în sumă de xxxxxxx lei, din care bază impozabilă în sumă de xxxxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxxxlei, reprezentând „transport auto” înregistrată conform prevederilor legale, pe clasa de cheltuieli a societății petente, fiind efectuată nota contabilă:

% = 401	xxxxxxxxx
624	xxxxxxxxx
4426	xxxxxx

În legătura cu aceasta, susține confuzia organelor de inspecție fiscală care derivă fie din verificarea superficială a documentelor justificative, fie din rea intenție și recunoaște înregistrarea în data de 30.04.2013 a stornării unei facturi, respectiv a facturii nr. emisă în data de 31.01.2013, care însă, susține că, nu a afectat contul de cheltuieli.

Din datele reflectate de evidența contabilă, susține că, înregistrarea acestor facturi s-a efectuat astfel:

- factura nr./**31.01.2013** în sumă de xxxxxxxx lei, din care bază impozabilă este în sumă de xxxxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxxx lei, reprezintă „avans transport”

% = 401	xxxxxxx
409	xxxxxxx
4426	xxxxxxx

- factura nr./**30.04.2013** în sumă de xxxxxx lei, din care bază impozabilă este în sumă de xxxxxxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxxxx lei

reprezintă,, avans transport"

% = 401	- xxxxxxxx
409	-xxxxxxx
4426	- xxxxxxx

Față de situația reală, contrar celei prezentate de inspectorii fiscali, petenta susține că, se poate constata că nu s-a produs nici o înregistrare eronată în evidența contabilă, nefiind afectat nici impozitul pe profit și nici valoarea veniturilor, așa cum eronat au prezentat inspectorii fiscali.

Cât privește relațiile comerciale derulate de X SRL cu D SRL și SC E SRL, relații comerciale pentru care inspectorii fiscali nu au acordat dreptul de diminuarea masei profitului impozabil cu aceste cheltuieli, arată că argumentația inspectorilor fiscali este pur personală, neîntemeiată pe prevederi legale, iar faptul că cele două firme înregistrează TVA de rambursat în perioada în care sunt consemnate relațiile comerciale cu SC I SRL nu reprezintă un argument legal care să permită inspectorilor fiscali să refuze acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor, concluziile acestora trebuind a fi fundamentate conform prevederilor legale și nu pe deducții eronate, care să le permită acestora stabilirea de sume suplimentare în sarcina sa.

xxxxxxxxx lei de la CC S.R.L., petenta își menține argumentele expuse anterior, în cuprinsul contestației, cu precizarea că suma de xxxxxxx lei, a fost avansată în scopul obținerii de venituri, bunurile achiziționate fiind încorporate în obiectivele realizate, ceea ce a condus la creșterea veniturilor.

c) Cu privire la suma totală de xxxxxx lei reprezentând achiziția de diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, petenta prezintă același raționament expus la lit. a - perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 – din cuprinsul contestației.

d) Cu privire la suma totală de xxxxxxx lei reprezentând cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca Porsche C..... considerata de către organele de inspecție fiscala nedeductibila la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2013, petenta își însușește constatările inspectorilor fiscali, recunoscând eroarea de calcul efectuată.

e) Cu privire la suma totală de xxxxxxx lei reprezentând achiziția de diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară).

Petenta susține că, aprecierea organelor de inspecție fiscală că materialele achiziționate nu concură la realizarea veniturilor, este improprie, întrucât amenajarea unor spațiu de lucru sau a unui ambient care să servească lucrării unor decizii constructive în ceea ce privește activitatea societății, este absolut firească în cadrul unei societăți.

Pe de altă parte, arată că, amenajarea spațiilor în care se desfășoară activitatea, nu se poate rezuma strict la existența unui scaun și a unui birou, astfel că, bunurile achiziționate în scopul amenajării sau îmbunătățirii condițiilor de lucru, reprezintă o cheltuială care concurează la realizarea de venituri, prin creșterea productivității muncii în zonele în care își desfășoară activitatea personalul societății.

AN 2014

În legătură cu verificarea anului 2014, petenta arată că, inspectorii fiscali au verificat numai perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, deși la data finalizării inspecției fiscale anul fiscal 2014 era încheiat și situațiile financiare depuse.

În continuare prezintă pentru anul 2013 și 2014 o analiză a indicatorilor financiari urmare căreia se constată că :

- în cursul anului 2013, petenta a avut o cifră de afaceri în sumă de xxxxxxxx lei și un profit în sumă de xxxxxx lei;

- iar în cursul anului 2014, petenta a avut o cifră de afaceri în sumă de xxxxxxxx lei și un profit în sumă de xxxxxxxx lei.

Astfel, susține că, aprecierile descrise de inspectorii fiscali în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală cu privire la constatările anului 2014, sunt subiective, întrucât impozitul pe profit se calculează cumulat pe perioada unui an fiscal, ori inspectorii fiscali neverificând integral anul 2014, nu pot emite o concluzie certă cu posibilele implicații fiscale, ci emit doar deducții.

Arată că, prin descrierea evoluției cifrei de afaceri și a profitului pe perioada anilor 2010 - 2014 conform cap. I din Raportul de inspecție fiscală, dar prin efectuarea controlului pe perioada 01.01.2009-30.09.2014, inspectorii fiscali se contrazic în fapte și principii, încălcând prevederile legale.

a) Cu privire la suma de xxxxxx lei cu TVA aferentă în sumă de 122.216 lei consemnată în factura nr.3168/02.012.2013 emisă de Consiliul Județean Arad

Petenta susține impozitarea de două ori a operațiunii impozabile consemnată în factura nr.3168/02.012.2013 rezultată pe de-o parte din faptul că, suma de xxxxxxxx lei a fost alocată de către organele de inspecție fiscală veniturilor impozabile aferente anului fiscal 2013, și a fost supusă impozitării cu cota de 16 % stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar în sumă de 81.477 lei și pe de altă parte, prin înregistrarea cu întârziere de către petenta a sumei de xxxxxx lei drept venit în cursul trimestrului I al anului **2014** și implicit impozitarea voluntară a acestei sumei în anul 2014, suma de xxxxxx lei reprezentând impozitul pe profit aferent acestui venit fiind înregistrată și declarată autorităților fiscale drept impozit aferent trim. I 2014, cu scadența la 25.04.2014.

În acest sens petenta arata că, pentru **trim. I 2014, X** SRL a declarat un impozit pe profit în sumă de xxxxxlei, sumă în care se regăsește **încorporată** și suma de xxxxxx lei, aspect care conduce la concluzia certă că bugetul statului nu a fost prejudiciat cu această sumă.

În opinia petentei, singura consecință care poate decurge din această stare, e calculul majorărilor de întârziere pentru diferența de timp dintre data de 25.03.2014 aferentă scadenței impozitului pe profit pentru anul 2013 și data de 25.04.2014, data scadenței impozitului pe profit pentru trimestrul I 2014.

Faptul că inspectorii fiscali nu au analizat integral anul 2014 în ceea ce privește impozitul pe profit, deși la data încheierii Raportului de inspecție fiscală, acest an era încheiat fiscal, a condus la dubla impozitare a sumei de xxxx lei, cu consecința dublării impozitului pe profit în sumă de xxx lei.

b) Cu privire la suma totală de xxxx lei reprezentând achiziția de diverse materiale de construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, petenta prezintă același raționament expus la lit. a - perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 – din cuprinsul contestației.

c) Cu privire la cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca Porsche considerata de către organele de inspecție fiscală nedeductibila la calculul masei profitului impozabil aferent anului 2014, petenta își însușește constatările inspectorilor fiscali, recunoscând eroarea de calcul efectuată.

d) Cu privire la achiziția diverselor prestări de servicii în sumă totala de xxxxxx lei

Petenta afirmă că toate aceste cheltuieli avansate au fost în scopul obținerii de venituri și toate au avut la bază un document justificativ, recunoscut de ambele părți contractante, iar faptul că inspectorii fiscali, emit un raționament străin de prevederile legale, nefundamentându-și raționamentul pe date concrete, ci pe suspiciuni, nu poate conduce la decizia acestora de a respinge cheltuielile efectuate, tratându-le drept cheltuieli nedeductibile. De altfel, arată că, utilitatea acestor achiziții este reflectată de însăși structura activității sale, aprecierea subiectivă a inspectorilor fiscali cu privire la utilitatea achizițiilor, neputând fi opozabilă acestor achiziții.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Petenta precizează că potrivit constatărilor inspectorilor fiscali, ultima verificare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată a fost efectuată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, întocmindu-se raportul de inspecție fiscală nr...../26.10.2012.

Arată că, perioada verificată de organele de inspecție fiscală a cuprins perioada 01.01.2009 – 30.11.2014, aproape 6 ani fiscali, deși Codul de Procedură Fiscală prevede în mod clar perioada care poate fi supusă inspecției fiscale, iar faptul ca au apărut elemente suplimentare față

de anul 2011, nu justifică și reverificarea perioadei 2009 – 2010, întrucât pentru această perioadă nu a intervenit nici o dată suplimentară, care ar fi putut influența constatările fiscale de la acea dată.

Susține că a obținut, în principal venituri din prestări servicii ai căror beneficiari au fost, într-o proporție semnificativă, unități teritorial - administrative aparținând administrației publice locale, aspect care, în opinia sa, nu poate pune la îndoială îndeplinirea obligațiilor asumate de X SRL prin contractele încheiate, iar emiterea facturilor către acești beneficiari pentru lucrările executate și serviciile prestate, a fost supusă întotdeauna legislației **taxei pe valoarea adăugată (TVA)**, în sensul că pe facturile emise către beneficiari se regăsește înscrisă distinct taxa pe valoarea adăugată, taxă care a fost virată bugetului general al statului.

Arată că, prin raționamentul expus de inspectorii fiscali, s-ar ajunge în situația în care valoarea unei relații comerciale ar **fi dublu impozitată**, atât cu cota de 16 % privind impozitul pe profit, cât și cu cota de 19 sau 24 % privind cota de TVA, în sensul că acest procent cumulativ de 35 % (16 % + 19 %) sau de 40 % (16 % + 24 %) este aplicat atât pe segmentul achizițiilor prin nerecunoașterea deductibilității operațiunilor comerciale, dar în același timp prin impozitarea cu aceleași cote a veniturilor obținute de societate, venituri pe care inspectorii fiscali le recunosc.

Raportat la constatările inspectorilor fiscali, petenta face câteva precizări de fond valabile în toate situațiile în care la determinarea potențialului prejudiciu nu s-a ținut cont de faptul că în decontarea TVA, aceasta se percepe doar la valoarea adăugată, taxa având caracter de neutralitate.

Arată că, taxa pe valoarea adăugată face parte din categoria impozitelor indirecte, fiind suportată de către consumatorul final al bunurilor și serviciilor taxabile, TVA fiind reglementată în Uniunea Europeană printr-un sistem comun de legislație valabil pentru toate statele membre ale U.E., în speță, Directiva 112/CE/2006.

Invocă principiile TVA definite de Directiva 112/CE/2006 respectiv principiul echivalenței și efectivității, principiul încrederii legitime, principiul interdicției abuzului de drept, principiul proporționalității, principiul neutralității taxei, arătând că o cauză de TVA nu poate fi soluționată fără a avea în vedere jurisprudența CJUE, respectiv legislația Uniunii. În acest sens, arată că o decizie dată în interpretarea legislației Uniunii face corp comun cu această legislație și e obligatorie pentru toate jurisdicțiile statelor membre, poziție exprimată de altfel de către Curte în decizia sa C-466/00 CJCE (Kaba, martie 2003). Potrivit acesteia, orice jurisdicție națională ce va da o altă interpretare legislației avute în vedere va încălca norma Uniunii al cărei sens a fost stabilit de Curte.

Arată că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, inspectorii fiscali invocă diferite decizii ale Curții Europene de Justiție, cu privire la

exercitarea dreptului de deducere a TVA, însă omit a prezenta în acest sens, cea mai elocventă Decizie a Curții Europene de Justiție, care infirmă întreg raționamentul expus de aceștia și anume Decizia din data de 22.10.2015 a **Curții de Justiție a Uniunii Europene** pronunțată în cauza C-277/14, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sad Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia) prin Decizia din 6 martie 2014, primită de Curte la 5 iunie 2014, în procedura PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek împotriva Dyrektor Izby Skarbowej w Lodzi, speță care în opinia sa, „ se definește a fi un **corolar a jurisprudenței CJUE** în domeniul sancționării refuzului autorităților naționale a dreptului de deducere și o recapitulare eficientă pentru autoritățile fiscale a principiilor fundamentale ale dreptului fiscal european.”

În acest sens, petenta arată că, legea fiscală nu sancționează cumpărătorul din motive imputabile furnizorului, nici din punct de vedere al dreptului de deducere al TVA înscris pe facturile de aprovizionare, dacă acesta este de bună credință, a plătit acest TVA furnizorului, și a condus evidențele operative corecte și complete, susținând în acest sens că, în calitatea sa de cumpărător, X SRL:

- nu și-a denaturat rezultatele financiare în sensul diminuării acestora;
- nu și-a dedus o TVA mai mare decât cea înscrisă în factura furnizorului.

Din textele legale aplicabile rezultă că pentru deducerea taxei aferente achizițiilor este necesară îndeplinirea:

- unei condiții de fond, și anume ca achizițiile să fi fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile și
- a uneia de formă, constând în deținerea unei facturi completate conform dispozițiilor art. 155, alin. 5 Codul fiscal și celor din Normele metodologice.

Arată că inspectorii fiscali reiau același raționament eronat, prezentat în cadrul subcapitolului privind impozitul pe profit, invocând pretense relații de afiliere dintre X SRL și alte societăți comerciale, afirmație care, în opinia petentei, este complet eronată, contrară realității, respectiv derularea de relații comerciale cu societăți comerciale care în prezent sunt radiate, toate aceste aspecte conducând în accepțiunea acestora la neacordarea dreptului de deducere al TVA.

Petenta susține în continuare că, aceeași manieră eronată de analiză, s-a aplicat și asupra bunurilor și materialelor care au fost utilizate în scopul întreținerii activelor imobilizate, a întreținerii și dezvoltării parcului auto al societății, ceea ce a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Ori din parcurgerea celor descrise de inspectorii fiscali, afirmă că, se poate constata că aceștia nu fac o descriere a documentelor pentru care nu au acordat dreptul de deducere a TVA, pentru care sa își fundamenteze raționamentul, ci emit ipoteze cu privire la conduita furnizorilor, ceea ce a

condus la **stabilirea eronată** în sarcina X SRL a unei sume globale de **natura TVA** în sumă de xxxxxx lei, precum și a accesoriilor aferente.

În opinia petentei, motivele invocate de echipa de inspecție fiscală care i-au permis stabilirea suplimentară a TVA în sumă de xxxxxx lei nu reflectă realitatea activității, întrucât lucrările executate de X SRL au avut un scop economic și un conținut economic bine precizat, contribuind la realizarea obiectului de activitate al subscrisei, iar achizițiile derulate în scopul atingerii interesului economic, s-au înscris în sfera operațiunilor taxabile.

Astfel, susține că, echipa de inspecție fiscală, prin atitudinea manifestată, **nu a făcut analiza** din punct de vedere al prevederilor legale, acestea admitând și recunoscând veniturile realizate, însă cheltuielile avansate de X SRL în scopul obținerii acestor venituri **nu le recunosc**, acest aspect fiind infirmat prin însăși termenul și semnificația cuvântului „economic”, întrucât veniturile obținute implică în mod obligatoriu o cheltuială, un consum de resursă de orice natură.

Pentru motivele de fapt și de drept invocate în cuprinsul contestației formulate, petenta solicită **admiterea contestației, anularea** în totalitate a Deciziei de impunere contestate și a măsurilor dispuse prin aceasta, precum și a Raportului de inspecție fiscală, respectiv anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de natura impozitului pe profit și a TVA, precum și a majorărilor de întârziere și a penalităților aferente.

II. Urmare Deciziei de reverificare din data de 10.03.2015 emisă de A.J.F.P. Arad - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii care viza reverificarea impozitului pe profit pe perioada 01.01.2009 – 30.09.2014 și T.V.A. aferentă perioadei 01.01.2009 – 30.11.2014, pe motivul apariției unor date suplimentare necunoscute la momentul efectuării inspecției fiscale precedente cu implicații fiscale asupra cuantumului impozitului pe profit și TVA datorată de X SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad au procedat la o inspecție fiscală asupra petentei X SRL cu consecința emiterii Decizia de impunere F-AR nr./15.10.2015, contestată.

În Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P Arad, Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

1. În cursul perioadei verificate, respectiv perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea verificată a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli sume reprezentând în fapt elemente de cost atribuibile activului în sensul că, ansamblul valorilor materiale înregistrate distinct pe seama contului 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” au avut ca destinație încorporarea acestora în imobile deținute în folosință.

Astfel, pentru sumele reprezentând achiziții diverse materiale pentru construcții (tâmplărie PVC, ciment, adeziv, tinci, glet, lavabil, țiglă) înregistrate de petentă în debitul conturilor de cheltuieli utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta a încălcat prevederile art.24 alin.(3) lit.a) și art.24 alin.(3) lit. d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că investițiile efectuate la mijloacele fixe utilizate se recuperează prin intermediul amortizării (pe durata contractului de închiriere respectiv prin majorarea valorii mijlocului fix în cazul celor deținute în proprietate) și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei, motiv pentru care, au stabilit că, aferent perioadei 01.01.2009 – 30.09.2014, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul masei profitului impozabil acestea reprezentând în fapt elemente de cost atribuibile activului.

2. În cursul lunii decembrie 2009 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli suma de xxxxx lei reprezentând Mobilier loc de joacă pentru copii, în baza bonului de consum nr...../31.12.2009, cu încălcarea art. 21 alin.1 din Codul fiscal în sensul că valorile materiale respective nu au fost încorporate în lucrări executate sau servicii prestate și pe cale de consecință nu sunt destinate a fi utilizate în scopul realizării de venituri.

3. În perioada verificată, petenta a derulat operațiuni comerciale constând în achiziția diverselor prestări de servicii, cu persoane afiliate - Z SRL M SRL și P SRL și D S.R.L. și E SRL prin prisma prevederilor art.7, pct.21, lit. c (i) din Codul fiscal.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste relații comerciale nu au avut la bază documente justificative și cheltuielile efectuate nu au concurat la realizarea de venituri, fiind încălcate prevederile art.19, alin.1 și art. 21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, au stabilit că, aferent perioadei verificate, aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul masei profitului impozabil.

4. În perioada verificată, petenta a înregistrat facturi de la R SRL. În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală fac trimitere la posibilitatea ca în fapt, principalul obiect de activitate al R SRL ar putea fi, evaziunea fiscală, R SRL. având rolul de a interpune pe circuitul comercial o serie de înscrisuri (facturi) care să ateste o stare de fapt fictivă, activitatea sa rezumându-se la a furniza documente – facturi fiscale și chitanțe, care să servească principalilor clienți pentru diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul consolidat al statului, pentru legalizarea provenienței unor bunuri introduse de clienți ilicit în circuitul comercial și/sau pentru a delapida suma mari de bani din casieriile unităților.

Pe cale de consecință, s-a stabilit faptul că petenta nu are drept de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor

emise de către R S.R.L., în conformitate cu prevederile art.21, alin.(4), lit. f din Codul fiscal.

5. În cursul lunii februarie 2010 și iulie 2010 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli ale perioadei (cont 624) suma totală de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea transportului aferent echipamentelor achiziționate (Excavatorși), organele de inspecție fiscală considerând că petenta a încălcat prevederile pct.51, alin.1 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene în sensul că suma totală de xxxx lei reprezintă cost nerecuperabil care se include în costul activului (prin capitalizare) și nu reprezintă un cost al perioadei.

6. În cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli (contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”) suma de xxxxxx lei reprezentând consumul diverselor valori materiale înscrise (13 mp geam termopan PVC, cadă hidromasaj, cazan apă caldă 60S) indicate a fi încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret la obiectul investițional „Proiectare și execuție mansardare imobil P (parter) existent – centru de agrement Moneasa, județul Arad”. Deoarece organele de inspecție au constatat că, valorile materiale respective nu se regăsesc în cuprinsul listei de cantități prezentate de societatea petentă în baza bonului de consum nr...../31.12.2009, au considerat că aceasta a încălcat prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal în sensul în care valorile materiale respective nu au fost încorporate în lucrări executate sau servicii prestate și pe cale de consecință nu sunt destinate a fi utilizate în scopul realizării de venituri.

7. În cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli diverse prestări servicii (reparații auto), materiale consumabile sau echipamente în sumă totală de xxxx lei. Deoarece petenta nu a indicat destinația acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea reprezintă cheltuieli care nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

8. În cursul anului 2011 petenta a înregistrat achiziții de la S.C. Y S.R.L., S.C. GS1 S.R.L. și S.C. GS2.R.L. în sumă de xxxx lei (fără TVA), cu încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

Referitor la caracterul fictiv al operațiunilor comerciale, organele de inspecție fiscală au arătat faptul că I.P.J. Mehedinți a confirmat starea de fapt descrisă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală (dl. PO a fost inculpat în dosarul nr.P/2012).

De asemenea, în cursul lunii februarie 2011 petenta a înregistrat achiziții fictive și de la S.C. MT S.R.L. în sumă de xxxx lei (fără TVA), cu încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal, în condițiile în care aceasta firma cu sediul în loc. str.nr.293/A jud. Mehedinți, în

faliment de la data de 14.02.2014, nu a înregistrat achiziții care să justifice cuantumul livrărilor ulterioare, organele de control identificând prejudiciul cert comunicat organelor în drept, stabilit în sarcina firmei respective.

În concluzie, pentru suma de xxxxxxx lei (xxxxx lei + xxxxxxx lei) reprezentând achiziții posibil a fi fictive, petentei nu i s-a acordat dreptul de deducere a acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil în baza prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

9. În cursul perioadei februarie 2012 – noiembrie 2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă și tehnic-operativă 92 facturi emise de către CC S.R.L. și CI S.R.L. reprezentând diverse valori materiale (Motor Volvo, sare dezăpezire, emulsie bitum, anvelope) și prestări servicii (lucrări aducțiune apă Beliu) în sumă cumulată de xxxxxx lei (fără TVA).

Referitor la firmele CC S.R.L. și CI S.R.L. în urma demersurilor procedural fiscale întreprinse de către organele de control, s-au constatat aspecte de natură a confirma caracterul fictiv și ilicit al operațiunilor comerciale înscrise în cuprinsul facturilor emise de către CC S.R.L.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate de către CC S.R.L. și S.CI S.R.L., organele de control au stabilit că, pentru perioada 01.10.2012 – 31.12.2012, X S.R.L. nu are drept de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de către cele două firme în sumă cumulată de xxxxxx lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

10. În cursul lunii august 2012 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli diverse prestări servicii (servicii turistice) în sumă totală de xxxxx lei. Deoarece petenta nu a indicat destinația acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea reprezintă cheltuieli care nu sunt destinate a fi în folosul operațiunilor taxabile fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

11. În cursul lunii decembrie 2012 petenta a înregistrat în evidența contabilă bonul de consum nr...../19.12.2012 reprezentând consumul diverselor valori materiale, inclusiv cantitatea totală de xxxx mp tâmplărie PVC. În condițiile în care, conform formularului C6 – Lisat cuprinzând consumurile de resurse materiale pentru lucrarea „Rezervor ” se confirmă consumul cantității totale de 7.5 mp, pentru suma de xxxxx lei reprezentând contravaloarea cantității totale de xxxxx mp tâmplărie PVC, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a cheltuielii, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

12. În cursul perioadei iunie 2013 – iulie 2013, petenta a înregistrat în evidența contabilă și tehnic-operativă 6 facturi emise de către S.C. CC S.R.L. reprezentând diverse valori materiale în sumă de xxxxxx lei (fără TVA). Referitor la firma CC S.R.L. în urma demersurilor procedural fiscale întreprinse de către organele de control, s-au constatat aspecte de natură a

confirma caracterul fictiv și ilicit al operațiunilor comerciale înscrise în cuprinsul facturilor emise de către CC S.R.L.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate de către CC S.R.L., organele de control au stabilit că, pentru perioada 01.10.2013 – 31.12.2013, petenta nu are drept de deducere la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de aceștia, în sumă cumulată de xxxxxx lei, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal.

13. În cursul anului 2013 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară) în sumă totală de 7.273 lei. Deoarece petenta nu a indicat destinația acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea reprezintă cheltuieli care nu sunt destinate a fi în folosul operațiunilor taxabile fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

14. În cursul lunii ianuarie 2014, petenta a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă și tehnic-operativă factura .../02.12.2013 în sumă de xxxxxx lei și TVA în sumă de xxx lei reprezentând "Lucrări conform situație de lucrări / Modernizare drum județean8, Dorobanți – Macea în cadrul proiectului Construcție drum de legătură Elek – Grăniceri " emisă către Consiliul Județean Arad cu încălcarea prevederilor pct.258 alin.(1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, motiv pentru care suma de 509.233 lei a fost alocată veniturilor impozabile aferente anului fiscal 2013 (fiind calculate majorări de întârziere), și a fost influențat profitul fiscal aferent anului 2014 în sensul diminuării lui cu suma respectivă.

Având în vedere constatările din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR...../15.10.2015, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2009 – 30.09.2014, respectiv a impozitului pe profit, situație prezentată detaliat în anexa nr.8 la Raportul de inspecție fiscală rezultând că societatea petentă datorează următoarele obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2009 – 30.09.2014:

- impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de xxxxxxlei
- majorări de întârziere în sumă de xxxxxx lei
- penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Reverificarea taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat urmare deciziei de reverificare din data de 10.03.2015 emisă de A.J.F.P. Arad - Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii care viza reverificarea T.V.A. aferentă perioadei 01.01.2009 – 30.11.2014 pe motivul apariției unor date suplimentare necunoscute la momentul efectuării inspecției fiscale precedente cu implicații fiscale asupra cuantumului TVA datorată de SC X

SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Arad au emis Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015, contestată.

În Decizia de impunere atacată, în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P Arad, Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, au constatat următoarele:

În cursul perioadei 01.05.2009 – 30.11.2012, petenta a înregistrat în mod constant operațiuni economice posibil a fi fictive cu diverse societăți de pe raza județelor Mehedinți, Hunedoara, Arad și Bihor, inclusiv persoane afiliate, având drept consecință directă și imediată diminuarea sumelor datorate bugetului de stat consolidat cu titlu de taxă pe valoarea adăugată. S-a constatat că baza impozabilă corelativă debitelor fiscale a fost constituită în proporție covârșitoare pe seama sumelor încasate de la instituții publice (Consiliul Județean Arad, diverse primării din Județul Arad, Consiliul Local Ineu), în favoarea cărora petenta a emis facturi în care au fost consemnate diverse operațiuni economice (prestări servicii de construcții, servicii de dezapezire)

De asemenea, în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că, petenta a înregistrat operațiuni comerciale în relație de afiliere, operațiuni pentru care aceasta a aplicat un tratament contabil și fiscal eronat având drept consecință directă și imediată diminuarea cuantumului impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului precum și exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA.

Astfel, s-a constatat că X S.R.L. a derulat operațiuni comerciale cu societățile Z SRL (persoana afiliată petentei prin prisma prevederilor art.7 din Codul fiscal), R SRL Oradea, M SRL Strehaia, CC SRL Hunedoara, CC SRL Hunedoara, CIS SRL Hunedoara, posibil a fi fictive având în vedere argumentația expusă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală precum și a procesului verbal nr...../25.11.2015 încheiat la X SRL și anexat sesizării penale formulată în cauză.

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă pe seama conturilor de cheltuieli diverse prestări de servicii (reparații auto, reparații tâmplărie, PVC) respectiv diverse valori materiale (kit porți culisante electric, set berărie, bucătărie, dormitor creta, piscină copii, piscină dreptunghiulară, LCD Sony, etc). Deoarece petenta nu a indicat destinația acestora, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu are dreptul de deducere a TVA aferent acestor prestări servicii și achiziții diverse, acestea nefiind destinate a fi în folosul operațiunilor taxabile fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit. a din Codul fiscal.

Ca urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 și art.145 alin.(2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind faptul că petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în suma totală de **xxxx lei**.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că Activitatea de Inspecție Fiscală, ulterior emiterii Deciziei de impunere F-AR nr...../15.10.2015 a formulat Sesizarea Penală nr./25.11.2015, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la X SRL, ca autoritate fiscală constituindu-se parte civilă față de făptuitorul PO, în calitate de administrator al X SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxx lei reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată și obligații fiscale accesorii aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr...../15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Referitor la sesizarea penală înregistrată la A.I.F Arad sub nr...../25.11.2015 în legătura cu sumele stabilite prin Raportul de inspecție fiscală F-AR nr...../15.10.2015 și cuprinse în Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 emisă pe numele X SRL, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în data de 16.12.2015 s-a obținut mandatul nr...../16.12.2015 prin care Direcția Generală Juridică mandatează D.G.R.F.P Timișoara – AJFP Arad să se constituie parte civilă, în conformitate cu dispozițiile art.19 - art.21, art.249 Cod proc. Penală împotriva inculpatului X SRL, sesizarea penală fiind transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Prin Ordonanța din data de08.2017 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad în dosarul nr./P/2017, în temeiul art. 314 alin.1 lit. a din Cod. penal, rap. la art. 16 alin. 1 lit. a,b,e din C.pr.pen., s-a dispus:

1. **Clasarea cauzei** având ca obiect infracțiunea prevăzută de art. 9 alin.1, lit. b din Legea nr.241/2005 și art. 43 din Legea nr.82/1991, săvârșită de către POI.

2. **Clasarea cauzei** având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1, lit.c și alin.2 din Legea nr.241/2005 săvârșită de către POI în calitate de reprezentant al X SRL

3. **Clasarea cauzei** având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1, lit. c din Legea nr.241/2005 săvârșită de către POI în calitate de reprezentant al X SRL (reprezentând cheltuieli fictive de la Y SRL, GS SRL și GS SRL, având în vedere că pentru aceste fapte au fost efectuate cercetări în dosarul nr...../P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți).

Împotriva ordonanței din data de 02.08.2017, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin A.J.F.P Arad a formulat plângere, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța nr./2/2017 din data de 19 septembrie 2017 emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

De asemenea împotriva acestei Ordonanțe, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a formulat plângere.

Prin Încheierea nr. ./C.....P pronunțată în camera de consiliu a Tribunalului Arad, secția penală la data de 25 octombrie 2017, în dosarul nr./2017, definitivă, în baza art. 341 alin. 6 lit. a din Codul de procedură penală s-a respins ca nefondată plângerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu consecința rămânerii definitive a celor statuate de Ministerul public.

III. X SRL are sediul social în Jud. Arad și domiciliul fiscal în Jud. Arad, are cod unic de înregistrare CUI, Nr. ORC și are ca obiect principal de activitate „*Lucrări de construcții a drumurilor și autostrăzilor*” – cod CAEN 4211.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Referitor contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„Art. 85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidate

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală

Aspecte procedurale:

A. Referitor la invocarea de către petentă a nerespectării prevederilor Codului de Procedură Fiscală invocând incidenta în cauza a prevederilor art.39 și art.40 din Codul de procedură fiscală, învedereăm următoarele:

În cuprinsul contestației petenta invocă existența unui conflict între asociatul unic al societății petente PO și inspectorul superior CB, care în opinia sa a condus la interpretarea eronată, tendențioasă și trunchiată a prevederilor legale, însă, **nu probează cu documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală “conflictul descoperit” și nu aduce clarificări bazate pe documente în legătură cu natura și conținutul conflictului, determinând astfel imposibilitatea identificării acestuia.**

Prin urmare susținerile sale cu privire la incidenta în cauza a art.39 și art.40 din Codul de procedură fiscală nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Nici solicitarea petentei de constatare a nulității absolute a deciziei de impunere nr. F-AR/15.01.2015 datorita existenței acestui conflict, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care:

Potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Art. 46 – Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."

Din textele legale mai sus citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscala formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege sa conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element in parte.

Așa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulității actelor juridice "*vom folosi noțiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanta**, ce se stabilește in concret in funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ in discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mica importanta*" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles sa precizeze in mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsa este sancționata cu nulitatea absoluta a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vătămarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulității putând fi efectuata chiar si din oficiu, fără a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat privește lipsa ori înscrierea eronata a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționata cu nulitatea absoluta, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C, Alexandru, Explicațiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

B. Referitor la susținerile petentei cu privire la nelegalitatea reverificării fiscale a perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012, în condițiile în care, pe de-o parte, a intervenit termenul de prescripție al dreptului organelor de fiscale de a stabili obligații fiscale de natura

impozitului pe profit pentru anul 2009, iar pe de altă parte, nu au intervenit date suplimentare menite a conduce la recalcularea obligațiilor fiscale, învederăm următoarele :

B.1 În ceea ce privește reverificarea perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012, petenta susține că a fost supusă verificării fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, privind modul de constituire a TVA, a impozitului pe profit și a contribuțiilor de asigurări sociale, pentru perioada 01.01.2009 - 30.06.2012, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr./26.10.2012 și că raportat la reverificarea fiscală a anului 2009 aceasta a fost efectuată cu încălcarea prevederilor Codului de procedura fiscală în lipsa unor elemente de natură a conduce la reverificarea acestei perioade verificate fiscal.

Față de aceste argumente, organul de soluționare a contestației reține că în conformitate cu prevederile art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

coroborat cu prevederile art. 105¹ alin. (1) - (4) din același act normativ:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. [...].”

Din coroborarea prevederilor legale invocate reiese că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării, însă prin excepție, conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade, situație în care comunică contribuabilului decizia de reverificare, decizie ce poate fi contestată.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că petenta a fost supusă verificării fiscale de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, privind modul de constituire a TVA, a impozitului pe profit și a contribuțiilor de asigurări sociale, pentru perioada **01.01.2009-30.06.2012**, fiind încheiat Raportul de inspecție fiscală nr./26.10.2012.

Reverificarea perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012 s-a efectuat **având în vedere informațiile suplimentare** comunicate de către I.P.J. Mehedinți în baza solicitării referitoare la individualizarea prejudiciului cert produs bugetului de stat de către X S.R.L. (denumită anterior P S.R.L.) ca urmare a derulării de operațiuni comerciale fictive cu un număr de 3 societăți de pe raza județului Mehedinți, respectiv Y S.R.L., GS S.R.L. și GS S.R.L. **în cursul perioadei martie 2011 – decembrie 2011.**

Având în vedere informațiile suplimentare, care nu au fost **cunoscute la momentul finalizării inspecției fiscale precedente** (chiar dacă aceste informații s-au referit la anul 2011), s-a constatat îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 93 alin.3 lit. a din Codul de procedura fiscală, fapt pentru care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012, întocmitu-se în acest sens referatul pentru solicitarea reverificării, înregistrat la AJFP Arad – Serviciul Inspecție fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr...../10.03.2015, în baza căreia s-a emis Decizia de reverificare din data de 10.03.2015, respectiv Avizul de inspecție fiscală înregistrat la AJFP Arad sub nr.F-AR.../10.03.2015, prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2009 - 30.06.2012.

Astfel, perioada 01.01.2009 – 30.06.2012 a făcut obiectul reverificării conform Deciziei de reverificare din data de 10.03.2015 emisă de AJFP Arad, decizie **necontestată de X SA**, potrivit prevederilor art. 105¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, prin necontestarea deciziei de reverificare, se reține că neexercitarea căii de atac în termenul legal atrage decăderea, astfel încât petenta a pierdut dreptul procedural ca urmare a necontestării deciziei de reverificare înăuntrul termenului statornicit de lege.

Speței îi sunt aplicabile prevederile art.185 alin.1 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, unde se stipulează:

“Când un drept procesual trebuie exercitat într-un anumit termen, nerespectarea acestuia atrage decăderea din exercitarea dreptului, în afară de cazul în care legea dispune altfel. Actul de procedură făcut peste termen este lovit de nulitate “.

Potrivit doctrinei, decăderea are ca efect principal stingerea tuturor posibilităților de punere în valoare a dreptului neexercitat în termenul legal.

Față de cele de mai sus nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii privind reverificarea perioadei 01.01.2009

– 30.06.2012 și a faptului că nu ar fi intervenit date suplimentare menite a conduce la recalcularea obligațiilor fiscale aferente acestei perioade.

B.2 În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe profit pentru anul 2009, învedereăm următoarele

În drept, potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată".

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Totodată, potrivit art. 16, art. 19, art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

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

"Art. 34. – (1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), **au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului** pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. [...]

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1) ”.

"Art. 35. – (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa oricărei dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, **în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit**, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform căror:

"Art. 86. – (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) **În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".**

"Art. 87. – Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se reține că în acest sens s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele:**

"În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe profit”.

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2009 este **15 aprilie 2010** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2009 este 15.04.2010, astfel că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2009 **începe să curgă de la data de 01.01.2011**, și anume de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2009 datorat de petentă pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul de 25 aprilie 2010, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 și se împlinește la data de 31 decembrie 2015.

Cum inspecția fiscală a început la data de 03.03.2015, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. F-AR/15.10.2015 în cadrul termenului legal de prescripție.

Prin urmare, susținerea petentei în sensul că termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2010 este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, petenta **confundă**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **același**

moment cu elementele ce determină obiectul impunerii (profitul impozabil anual/pierderea fiscală) **și perioada fiscală** (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.** Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente. Spre exemplu, în cazul impozitului pe profit aferent anului 2009, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 aprilie 2010 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (25 aprilie 2010), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".**

Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2009 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2011 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul anual pe profit s-a născut din data de 25 aprilie 2010.

În cazul taxei pe valoarea adăugată, **baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care s-a depus decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia

exigibilitatea reprezintă data la care organele fiscale devin îndreptățite, în baza legii, să solicite plata TVA.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 134. - (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

”Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică”.

”Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice”.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156² alin.(1) din același act normative în vigoare în anul 2009:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009 petenta a întocmit și depus trimestrial deconturile de TVA, fiindu-i aplicabile prevederile art. 156¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „ (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.”

Iar potrivit Anexei nr. 2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" prevăzute în Ordinul nr. 35/2007 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", formularul (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" se depune la organul fiscal competent:

“ a) lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este luna calendaristică, potrivit prevederilor art. 156¹ din Codul fiscal;”

Astfel, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că, pentru TVA aferent lunii decembrie 2009, decontul de taxă pe valoarea adăugată se depune la organul fiscal competent până la data de 25 ianuarie 2010, coroborat cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedura fiscală, republicat, rezultă că pentru TVA aferentă lunii decembrie 2009 având în vedere perioada de raportare a petentei, data la care se stabilește baza de impunere este 25.01.2010, iar obligația organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

În concluzie, la data începerii inspecției fiscale, respectiv **03.03.2015**, termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară la 31.12.2009 nu era împlinit, petenta în mod eronat susținând ca pentru anul 2009 ar fi intervenit împlinirea termenului de prescripție.

Eroarea petentei constă în aceea că s-a raportat la data începerii inspecției fiscale, fără a ține seama de faptul că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de 01.01.2011.

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica baza impozabilă a impozitului pe profit și a TVA aferent anului 2009 și de a determina impozitul pe profit și TVA datorat pentru acest an fiscal este nefondată, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Cu privire susținerile petentei în legătură cu “maniera de control”

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată cu privire la CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, reiterăm următoarele argumente pentru care aceste susțineri nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei:

- cu privire la termenul de prescripție, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, acesta a început să curgă de la data de 01 ianuarie 2011, în conformitate cu prevederile art. 91, alin.(2) din OG.92/2003, republicată. Prin urmare, reverificarea anului fiscal 2009, s-a efectuat conform prevederilor legale și nu prin “*încălcarea dispozițiilor legale aflate în vigoare*” cum eronat afirmă petenta în cuprinsul contestației formulate;

- cu privire la dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării, învederăm că, în conformitate cu prevederile pct.105.6 din HG 1050/2004 normele de aplicare a Codului de procedură fiscală: “*Organul fiscal competent poate*

solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.91 din codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării. Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală”.

Prin urmare, în condițiile transmiterii **informațiilor suplimentare** comunicate de către I.P.J. Mehedinți în baza solicitării referitoare la individualizarea prejudiciului cert produs bugetului de stat de către X S.R.L. (denumită anterior P S.R.L.) ca urmare a derulării de operațiuni comerciale fictive cu un număr de 3 societăți de pe raza județului Mehedinți, respectiv Y S.R.L., GS S.R.L. și GSC S.R.L. **în cursul perioadei martie 2011 – decembrie 2011**, care nu au fost **cunoscute la momentul finalizării inspecției fiscale precedente** (chiar dacă aceste informații s-au referit la anul 2011), s-a constatat îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 93 alin.3 lit. a din Codul de procedura fiscală, fapt pentru, în mod corect și legal, s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012, întocmitu-se în acest sens Decizia de reverificare din data de 10.03.2015, prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2009 - 30.06.2012. Astfel, perioada 01.01.2009 – 30.06.2002 a făcut obiectul Deciziei de reverificare din data de 10.03.2015 emisă de AJFP Arad, decizie **necontestată de X SA**, potrivit prevederilor art. 105¹ alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

Nici susținerile petentei cu privire la faptul că prin maniera de control aplicata desfășurarea activității a fost îngreunată, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- organele de inspecție fiscală, pentru a afecta cât mai puțin activitatea curentă a petentei au stabilit efectuarea inspecției fiscale în spațiul situat în localitatea Arad, Arad, întocmind în acest sens Acordul de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale nr. /06.03.2015;

- datorita faptului că petenta nu a respectat prevederile OMFP 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale parțiale au fost aplicate prevederile procedural fiscale referitoare la solicitarea de informații suplimentare către societatea verificată (un număr de 5 solicitări), demersul în sine vizând necesitatea de a stabili situația de fapt relevantă din punct de vedere fiscal, în acest sens au fost întocmite adrese înregistrate la X S.R.L. în data de 27.03.2015, 07.04.2015, 16.04.2015, 18.05.2015 și 24.09.2015).

Totodată, învederăm că, petenta aflându-se posibil într-o eroare de interpretare sau dactilografare, face referire în cuprinsul contestației la “*încălcarea flagrantă a prevederilor Codului de Procedură Penală*”, în situația în care acțiunea de control a inspecției fiscale reprezintă un demers afectat în baza Codului de Procedura Fiscala, iar contestarea unor sume înscrise într-un act administrativ fiscal nu reprezintă un demers efectuat în baza unui Cod de Procedură Penală, ci în baza aceluiași Cod de Procedura Fiscala.

Cu privire la susținerile petentei privind inexistența relațiilor de afiliere, învederăm că, deși petenta X SRL, în cuprinsul contestației invocă art.7, pct.21, lit. c), pct.(i) din Codul fiscal, care definește “*persoana afiliată*”, susținând faptul că “*nu se află în situația de afiliere cu altă persoană juridică, întrucât nu deține părți sociale la nici o altă societate comercială, iar asociatul unic al societății nu deține calitatea de asociat în vreo societate pe care inspectorii fiscali au catalogat-o drept societate afiliată cu X SRL*, ignora faptul că textul de lege al articolului citat prevede la art.7, pct.21 lit. a că “*persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri: a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv*” și că: “*...c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin: (i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minim 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică.*”

Prin urmare, afilierea dintre persoana juridica X cu persoanele juridice: M adminsitrator PE, D adminsitrator PL, DS administartor PT, Z administrator PR, E SRL adminsitrator PE si P SRL administrator PT, **este realizată, în mod indirect, prin afilirea dintre persona fizica PO adminsitrator și asociat unic al societății X SRL cu persoanele fizice care administrează aceste societăți comerciale, persoane fizice între care există grade de rudenie până la gradul al III-lea inclusiv.**

Aspecte de fond

1. Referitor la capătul de cerere privind suma totala de xxxxxlei reprezentând TVA în sumă de xxxxx lei și impozit pe profit în sumă de xxxxx lei cuprinsa în Decizia de impunere F-AR nr./15.10.2015, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă petenta în mod corect și legal datorează aceasta suma, în condițiile în care prin Rechizitoriul din data de 27.04.2015 in Dosarul penal nr...../P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, s-a reținut definitiv prejudiciul cauzat bugetului

de stat de către inculpatul PO, administrator al X SRL Sebiș, DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației urmând a se pronunța conform pct. 10.4 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și în raport cu motivarea acestei soluții definitive a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți în măsura în care aceasta are implicații asupra aspectelor fiscale consemnate în Decizia de impunere contestată.

În fapt, în cursul anului 2011 societatea X SRL a înregistrat achiziții fictive de la societățile Y S.R.L., GS S.R.L. și GSC S.R.L., pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al TVA și a considerat drept deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu achizițiile de la acești furnizori, cu încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit. f) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate, au stabilit în sarcina petentei X SRL obligații fiscale în cuantum total de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, care includ și operațiunile descrise mai sus.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a formulat către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad Sesizarea penală nr./25.11.2015, îndreptată împotriva d-lui PO, administrator al X SRL, prin care s-a constituit parte civilă pentru suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, înscrise în actele atacate, Raportul de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./15.10.2015 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul anului 2011 petenta a înregistrat achiziții fictive de la Y S.R.L., GS S.R.L. și GSC S.R.L.

În Sesizarea penală nr...../25.11.2015, partea vătămată, în speță, Ministerul Finanțelor Publice, ANAF, AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015 au consemnat faptul că societatea X SRL a derulat operațiuni comerciale cu Y S.R.L., GS S.R.L. și GSC S.R.L.

Referitor la operațiunile comerciale derulate de petentă cu societățile Y S.R.L., GS S.R.L. și GSC S.R.L., din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că acestea au făcut obiectul Dosarului penal nr...../P/2012 instrumentat de IPJ Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice care a confirmat starea de fapt constatată de

organele de inspecție fiscală, dl. PO fiind inculpat în Dosarul nr.P/2012 al Parchetului de lângă Tribunalul Mehedinți.

Din rechizitoriul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți nr.P/2012, din actele de urmărire penală administrate în cauză, a rezultat ca:

„ X SRL Sebiș reprezentată de inculpatul PO, în perioada februarie 2011 – decembrie 2011 a înregistrat în contabilitate achiziții în valoare de xxxxxx lei (xxxxxx lei de la Y SRL Strehaia, xxxxx lei de la GS SRL Motru și xxxxxxxx lei de la GSc SRL Drobeta Turnu Severin).

Pentru stabilirea prejudiciului cauzat bugetului de stat de inculpatul PO, administrator al X SRL Sebiș, în cauză s-a dispus efectuarea unui supliment la raportul de expertiză contabilă judiciară, care a stabilit că bugetul statului a fost prejudiciat cu suma de xxxxx lei. Deși inițial inculpatul PO nu a recunoscut fapta comisă, ulterior în cursul cercetărilor penale acesta a depus documente din care rezultă că a achitat prejudiciul în sumă de xxxxx conform ordinului de plată nr...../19.02.2015.

Prin Ordonanța nr...../P/2012 din data de 14.01.2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți s-a pus în mișcare acțiunea penală față de inculpatul PO pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prev. și ped. de art.9 alin.1 lit. c din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.35 alin.1 C. pen.

Astfel, în cauză, față de suspectul/inculpatul PO s-a dispus următoarele:

- pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art.7 alin. 2 din Legea nr.241/2005 s-a dispus clasarea cauzei, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală

- pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art.8 alin. 1 și 2 din Legea nr.241/2005 s-a dispus clasarea cauzei, deoarece faptele nu au fost săvârșite cu vinovăția prevăzută de lege, în condițiile în care, din probele administrate în cauză a rezultat că intenția inculpaților, prin înregistrarea în contabilitatea societăților administrate a unor facturi fictive a fost de diminuare a cuantumului obligațiilor fiscale, ci nu de a obține, fără drept, rambursări de TVA.

- pentru săvârșirea infracțiunii de spălare a banilor, prev. și ped. de art.29 alin. 1 lit. b din Legea nr.656/2002 s-a dispus clasarea cauzei, deoarece faptele nu exista.

- pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art.9 alin. 1 lit. c din Legea nr.241/2005 s-a dispus clasarea cauzei și aplicarea unor sancțiuni administrative, întrucât prejudiciile cauzate bugetului de stat au fost achitate în cursul cercetărilor penale. ”

În drept, art. 214 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă ”.

Totodată, pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese că urmare inspecției fiscale generale efectuate la X SRL, materializată prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr. /15.10.2015 s-a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea penală nr. /25.11.2015 împreună Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. /15.10.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în vederea analizării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit. a),b), c) din Legea nr.241/2005 și recuperării prejudiciului produs bugetului general consolidat al statului în sumă totală de xxxxxx lei.

Referitor la operațiunile comerciale derulate de petentă cu societățile Y S.R.L, GS S.R.L. și GSC S.R.L, din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Încheierea penală nr...../CP din Dosar nr...../...../2017 al Tribunalului Arad, a rezultat ca acestea au făcut obiectul Dosarului penal nr...../P/2012 instrumentat de IPJ Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice care a confirmat starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, dl. PO fiind inculpat în Dosarul nr. /2012 al Parchetului de lângă Tribunalul Mehedinți, prin Ordonanța nr...../P/2012 din data de 14.01.2015 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți fiind pusă în mișcare acțiunea penală față de inculpatul PO pentru săvârșirea

infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prev. și ped. de art.9 alin.1 lit. c din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.35 alin.1 C. pen.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, prin Rechemizitoriul nr./P/2012 din 27.04.2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, organele de urmărire penală, urmare probatorului administrat în cauză, respectiv suplimentul la raportul de expertiză contabilă judiciară, au stabilit prejudiciul cauzat bugetului de stat în suma de 97.304 lei în legătură cu achizițiile fictive înregistrate în contabilitatea X SRL reprezentată de inculpatul PO cu societățile Y S.R.L, GS S.R.L. și GSC S.R.L și au admis acțiunea civilă exercitată de partea civilă Agenția Națională de Administrare Fiscală - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, întinderea prejudiciului stabilit cuprinzând creanța bugetară în cuantum de xxxxx lei cuprinsă în Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 emisă de AJFP Arad, pretinsă de autoritatea fiscală pe calea acțiunii civile nesoluționată în procesul penal; astfel autoritatea fiscală are posibilitatea legală de a reține în sarcina petentei obligațiile bugetare confirmate ca prejudiciu de organele de urmărire penală, pentru următoarele considerente:

- aspectele constatate prin actul administrativ contestat pe calea administrativă de atac, respectiv Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 au făcut obiectul cercetării penale în Dosarul penal nr..../P/2012 instrumentat de IPJ Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad efectuând reverificarea perioadei 01.01.2009 – 30.06.2012 la solicitarea organelor de cercetare penală conținută în adresa nr...../P din 21.11.2014 emisă de IPJ Mehedinți – Serviciul de Investigare a Fraudelor, înregistrată la AJFP Arad sub nr...../28.11.2014 și la Activitatea de Inspecție fiscală Arad sub nr...../02.12.2014.

- faptele constatate de organele de inspecție fiscală au întrunit în accepțiunea Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți elementele constitutive ale unei infracțiuni de rezultat constând în prejudiciul cauzat bugetului general consolidat constituit din o parte din obligațiile stabilite suplimentar contestate de petenta, așa cum rezultă din Rechemizitoriul nr./P/2012 din 27.04.2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți.

- organul fiscal investit cu soluționarea contestației a constatat din documentele existente la dosarul cauzei că, între stabilirea obligațiilor bugetare și constatările transmise organelor de urmărire penală există o strânsă interdependentă (impunerea suplimentară reprezintă consecința unor operațiuni asupra realității cărora s-au pronunțat organele de urmărire penală).

- pentru clarificarea împrejurărilor comiterii faptelor sesizate și determinarea cu certitudine a prejudiciului cauzat, în faza de cercetare și

urmărire penală a fost dispusa efectuarea unei expertize și a unui supliment la raportul de expertiza contabilă, care, coroborate cu celelalte mijloace de probă administrate, dovedesc intenția administratorului petentei de diminuare a cuantumului obligațiilor fiscale, cauzând bugetului general consolidat al statului un prejudiciu constituit din obligațiile de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de 97.304 lei stabilite suplimentar prin actul de impunere contestat, în legătură cu operațiunile derulate de petentă cu cele trei firme Y S.R.L, GS S.R.L. și GSC S.R.L.

Prin urmare, organul competent investit cu soluționarea contestației constata că, prin Rechizitoriul nr./P/2012 din 27.04.2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți, organele de urmărire penală au stabilit, prin suplimentul la raportul de expertiza contabilă judiciară, prejudiciul cauzat bugetului de stat, în suma de xxxxx lei, produs de către inculpatul PO în calitate de administrator al X SRL.

În drept, conform art. 110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală

ART. 110

“ Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

(...)

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.(...).”

coroborat cu pct.107.1 lit. g) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

*“107.1. **Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:[...]***

*g) **ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale***

stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească” decizia instanței judecătorești este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.”

În condițiile în care conform celor mai sus descrise, în considerarea Rechizitoriului Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți din Dosar nr...../P/2012, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, suma totală de xxx lei reprezentând TVA în sumă de xxxxx lei și impozit pe profit în sumă de xxx lei, la data prezentei, nu mai este înscrisă în vreun titlu de creanță de natura celor indicate la art.110 din Codul de procedura fiscală în vigoare la data emiterii deciziei de impunere contestată și nici la pct.107.1 din Hotărarea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, astfel că titlul de creanță care stabilește obligația de plată a petentei privind suma totală de xx lei este Decizia de impunere nr. F-AR/15.10.2015, confirmând cu puterea evidenței chiar cele statuate definitiv în Rechizitoriul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți din Dosar nr...../P/2012, respectiv că „ *potrivit art.116 din OG nr.92/2003, pentru a opera compensarea prin care se sting creanțele statului sau a unităților administrativ teritoriale cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată la buget, creanțe care trebuie să fie certe, lichide și exigibile, este necesar ca organul fiscal competent să constate această operațiune și să emită în acest sens o decizie*”

Astfel, organul de soluționare a contestației luând act de soluția definitivă pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Mehedinți în Dosarul nr...../P/2012, aspect al stării de fapt consemnat și în Încheierea penală nr..... din Dosarul nr...../108/2017 al Tribunalului Arad, reținând că suma de xxxxx lei stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere F-AR nr.xxxx/15.10.201, contestată, este legal datorată, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația formulată de X SRL pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând TVA în sumă de xxxxx lei și impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei va fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe profit xxxxx lei cu majorările/dobânzile de întârziere aferente în suma de xxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxxlei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei cu majorările de întârziere aferente în sumă de xxxxx lei și penalitățile de întârziere

aferente în sumă de xxxxx lei aferente achizițiilor efectuate de petenta M SRL, CI SRL, CC SRL, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, X SRL a înregistrat în evidența contabilă și declarat la organului fiscal teritorial achiziții de bunuri și prestări servicii efectuate de la societățile Z SRL, R SRL Oradea, M SRL Strehaia, CI SRL Hunedoara, CC SRL Hunedoara și CIS SRL Hunedoara și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat urmări verificărilor efectuate ca, în fapt, ansamblul operațiunilor comerciale înscrise în facturile emise de către Z SRL, RM SRL Oradea, M SRL Strehaia, CI SRL Hunedoara, CC SRL Hunedoara și CIS SRL Hunedoara în favoarea S.C. X S.R.L. în perioada verificată, reprezintă operațiuni comerciale fictive, ilicite, facturile întocmite de către aceștia reprezentând documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat și a taxei pe valoarea adăugată datorată.

Astfel, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile comerciale înscrise în facturile emise de către societățile Z SRL, R SRL Oradea, M SRL Strehaia, CI SRL Hunedoara, CC SRL Hunedoara și CIS SRL Hunedoara în favoarea X S.R.L. nu au avut la bază documente justificative și cheltuielile efectuate nu au concurat la realizarea de venituri, fiind încălcate prevederile art.19, alin.1 și art. 21, alin.(4), lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care, au stabilit că, aferent perioadei verificate, cheltuielile sunt nedeductibile la calculul masei profitului impozabil, aferent perioadei verificate și totodată făcând aplicațiunea prevederilor art. 11, art. 145 alin.1, art. 134² alin.1 din Legea nr. 571/2003 republicat au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de la aceste societăți comerciale, prin întocmirea sesizării penale nr...../25.11.2015 fiind sesizată unitatea de parchet competentă în condițiile legii.

Cauza a făcut obiectul Dosarului penal nr...../P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, care prin Ordonanța de clasare din Dosar nr...../P/2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr. / CP pronunțată în data de 25 octombrie 2017 în Dosarul nr. /.../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală, a statuat că:
„ Din coroborarea probelor administrate în cauză rezultă că societățile furnizoare/prestatoare de servicii către X SRL au evidențiat livrările/prestările de servicii efectuate către această societate comercială în Declarația 394 vizând livrările/achizițiile și prestările de servicii efectuate la nivel național, iar conform expertizei fiscale și a

extraselor de cont verificate se observă că plățile au fost efectuate prin viramente bancare.

În plus, din declarațiile persoanelor audiate în calitate de martori rezultă că livrările/prestările de servicii au fost efectuate în realitate (cu excepția reprezentanților SC Y SRL, SC GS SRL și SC GSC SRL – însă această faptă a făcut obiectul cercetărilor în dosarul nr...../P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți)

(...)

Cu referire la prejudiciul reținut în expertiza fiscală, în cuantum de xxxxx lei – reprezentând TVA și xxxxxx lei – reprezentând impozit pe profit – se constată, conform concluziilor consultantului fiscal, că acestea au un caracter fiscal, iar nu penal. Astfel, prejudiciul de xxxxxxx lei reprezentând TVA provine din faptul că societatea nu și-a ajustat TVA dedusă inițial pentru avansurile plătite, aferente unor servicii pe care prestatorul nu le-a executat până în prezent, iar suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe profit provine din faptul că societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit achizițiile reprezentând „mobiliier de joacă copii, geam termopan, cadă hidromasaj, cazan apă caldă, servicii turistice, tâmplărie PVC, kit porți culisante, mobilier bucătărie etc.” cu toate că aceste achiziții nu sunt aferente veniturilor impozabile.

Pe cale de consecință, având în vedere că prejudiciul reținut prin expertiză nu are caracter penal, urmează a se dispune **clasarea cauzei, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală**, caz prev. de art.16 al.1 lit.b C.p.p., în ceea ce îl privește pe suspectul PO pentru săvârșirea infracțiunii de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive, prev. de art.9 alin.1 lit.c alin.2 din L.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu aplic. art.41 alin.2 din C.Pen. – 1969; iar în ceea ce privește fapte de omisiune, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, prev.de art.9 al.1 lit.b din Legea nr.241/2005 și art.43 din Legea nr.82/1991 în cauză există situația prevăzută de art.16 alin.1 lit.a Cod Procedură Penală, respectiv **faptele nu există, având în vedere că în evidențele contabile ale X SRL, cât și în declarațiile depuse la organul fiscal teritorial au fost înregistrate în mod corect toate veniturile realizate, fără denaturarea rezultatelor financiare sau a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.**”

Împotriva ordonanței din 08.2017, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, a formulat plângere la prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța din septembrie 2017 în Dosarul nr...../...../...../2017.

Se reține că Ordonanța nr...../...../2/2017 pronunțată de prim-procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad a fost atacată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad la Tribunalul Arad – Secția Penală care prin Încheierea penală nr./CP pronunțată în data de octombrie 2017 în Dosarul nr./.../2017, definitivă, a respins ca nefondată plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad și a menținut ordonanțele atacate.

Astfel, prin Încheierea penală mai sus indicată, instanța penală, a respins ca nefondată plângerea formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad și a menținut ordonanțele atacate „ *văzând că soluția procurorului este temeinică și legală, prejudiciul cauzat are un caracter fiscal și nu penal după cum rezultă din raportul de expertiză dispus în cauză, fiind incidente dispozițiile art. 16 alin. 1 lit. b Cod procedură penală, cu privire la suspectul PO pentru infracțiunea prev. de art. 9 alin.1 lit. c, alin. 2 din Legea 241/2005 cu aplic. art.41 alin.2 din C.Pen.-1969 întrucât fapta nu este prevăzută de legea penală, iar în ceea ce privește fapta prev. de art. 9 alin.1 lit. b din Legea 241/2005 și art.43 din Legea 82/1991 sunt incidente dispozițiile art. 16 alin. 1 lit. a Cod procedură penală, în sensul că fapta nu există, precum și pentru infracțiunea prev. de art. 9, alin. 1 lit. c, din Legea 241/2005 săvârșită de către suspect, fiind incidente dispozițiile art. 16, alin.1 lit. e C.p.p. în sensul că lipsește o altă condiție prevăzută de lege, necesară pentru punerea în mișcare a acțiunii penale.*”

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, organele de cercetare penală au dispus, prin ordonanță, efectuarea unei expertize judiciare în specialitatea fiscalitate prin care s-a solicitat experților să stabilească prejudiciul cauzat bugetului de stat de către X SRL în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

Urmare a acestei solicitări a fost întocmit Raportul de Expertiza Fiscala Judiciara nr.../12.06.2017 de către consultantul fiscal judiciar, numit prin Ordonanța de efectuare a expertizei fiscale emisa de IPJ Arad, asistat de către consultantul fiscal judiciar, în calitate de consilier al suspectului PO. Expertiza dispusa s-a raportat obiectivelor stabilite de către organul de cercetare penală, la stabilirea taxelor și impozitelor datorate de către XSRL, ca urmare a operațiunilor comerciale pe care societatea le-a derulat cu firmele Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL. Expertiza a analizat facturile primite, contractele de lucrări, precum și situațiile de lucrări aferente facturilor primite de către X SRL de la furnizorii enumerați mai sus, respectiv Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL.

Referitor la TVA aferenta achizițiilor efectuate de către petenta X SRL de la furnizorii Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL si CC SRL prin administrarea ca mijloc de probă în etapa procesual penală a acestei expertize și preluarea concluziilor sale atât de către unitatea de parchet competentă – conform Ordonanței din Dosar nr...../P/2017 – cât și de către instanța penală în Dosar nr...../...../2017 al Tribunalului Arad, se constată că, în baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a societății și anexate Raportului de expertiza fiscală judiciară, precum și având în vedere prevederile 145 alin.(2) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 146 alin. (I) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar și jurisprudența CJUE descrisă în cuprinsul răspunsului formulat, se consideră ca aceasta este deductibilă fiind aferenta operațiunilor economice desfășurate de către societate.

De asemenea, prin preluarea în integritate a celor stabilite prin expertiza, atât de către unitatea de parchet, cât și de către instanța penală, așa cum s-a descris în cele ce preced, s-a stabilit că **impozitul pe profit datorat suplimentar de către societatea X SRL, pentru perioada 2009 - 2013**, stabilit în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003, privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 17 din Legea 571/2003, privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **este în suma de xxxxx lei și provine din faptul că societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit contravaloarea unor achiziții ce reprezintă mobilier loc de joacă copii, geam termopan, cada hidromasaj, cazan apă caldă Vigas 60s, servicii turistice, tamplarie PVC, kit porți culisante, mobilier bucătărie, covor, piscină, etc. cu toate că aceste achiziții nu sunt aferente veniturilor impozabile.**

Astfel, referitor la achizițiile efectuate de către petenta IX SRL de la furnizorii Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL și CC SRL, în baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a societății și anexate Raportului de expertiza fiscală judiciară, precum și având în vedere prevederile art. 21 alin.(I) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare s-a stabilit că acestea sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, în acest raport de expertiza fiscală judiciară s-a constatat că achizițiile efectuate de către societatea X SRL de la societățile respective au fost înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de către furnizori și care respecta prevederile art. 155 din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și care în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit. a din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 146 alin.(I) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dau dreptul de deducere a TVA,

iar facturile emise de către aceste societăți, au fost întocmite în baza contractelor comerciale încheiate și au fost anexate situații de lucrări care justifică serviciile prestate.

Invocând prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și a HG 44/2004, privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, expertiza a concluzionat că X SRL a înregistrat în contabilitate achizițiile de la Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL, în baza facturilor fiscale emise în conformitate cu prevederile art. 155 din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 145, alin.(2), lit. a și art.146, alin. I ,lit. a) din legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, dând dreptul de deducere a TVA. De asemenea, având în vedere prevederile art.21,alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prin expertiza fiscală judiciară efectuată, în cauză s-a concluzionat că toate aceste cheltuieli aferente achizițiilor de la Z SRL, R SRL , M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, la expertiza efectuată ținându-se cont și de livrarea acestor achiziții de bunuri și servicii către beneficiarii finali, în speța Consiliul Județean Arad, Consiliul Local Bocsig, Consiliul Local Covăsânț, RNP Direcția Silvică Arad, Consiliul Local Ineu și Direcția pentru Tineret a Județului Arad.

În drept, art. 214 alin. 3 și 4 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Totodată, pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile

pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit acestor prevederi legale, DGRFP Timișoara, reluând procedura de soluționare a contestației se va pronunța și în raport de motivarea organelor de urmărire penală cuprinsă în Ordonanța de clasare din08.2017 din Dosar nr...../P/2017, definitivă conform Încheierii penale nr./CP pronunțată în data de octombrie 2017 în Dosarul nr./1...../2017 a Tribunalului Arad.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că deoarece la momentul efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, au apreciat că operațiunile efectuate de petenta cu firmele Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL ar putea fi nereale/artificiale și au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad cu privire la săvârșirea de către petentă a unor fapte ce ar putea întruni condițiile infracțiunii de evaziunii fiscale și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, iar din instrumentarea speței nu a rezultat că operațiunile ar fi artificiale, premisa organelor de inspecție fiscală nu se confirmă.

D.G.R.F.P Timișoara are în vedere faptul că potrivit probatoriului administrat pe parcursul cercetării și urmăririi penale, precum și în cadrul procesului penal, respectiv preluarea în integritate de către organele de urmărire penală, precum și de către instanța penală a concluziilor expertizei fiscale dispusă în cauza, conform căreia, în ceea ce privește achizițiile efectuate de către societatea X de la furnizorul Z SRL, RR SRL, M SRL, CI SRL și CC SRL:

- referitor la TVA, în baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a societății și anexate Raportului de expertiză fiscală judiciară, precum și având în vedere prevederile 145 alin.(2) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 146 alin.(I) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar și jurisprudența CJUE descrisă în cuprinsul răspunsului formulat, s-a considerat ca TVA este deductibil fiind aferent operațiunilor economice desfășurate de către societate.

- referitor la cheltuieli efectuate, în baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a societății și anexate Raportului de expertiză fiscală judiciară, precum și având în vedere prevederile art. 21 alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările

ulterioare s-a considerat ca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, s-a constatat că achizițiile efectuate de către societatea X SRL de la societățile respective au fost înregistrate în contabilitate în baza facturilor emise de către furnizori și care respecta prevederile art. 155 din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și care în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit. a din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 146 alin.(1) lit. a din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dau dreptul de deducere a TVA, iar facturile emise de către aceste societăți, au fost întocmite în baza contractelor comerciale încheiate și au fost anexate situații de lucrări care justifică serviciile prestate.

După analiza documentelor justificative și ținând cont de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și a HG 44/2004, privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare, s-a concluzionat ca X SRL a înregistrat în contabilitate achizițiile de la Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL, în baza facturilor fiscale emise în conformitate cu prevederile art. 155 din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 145, alin.(2), lit. a și art.146, alin. I ,lit. a) din legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, având dreptul de deducere a TVA. De asemenea, având în vedere prevederile art.21,alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, prin expertiza fiscală judiciară efectuată, în cauză s-a concluzionat ca toate aceste cheltuieli aferente achizițiilor de la Z SRL, R SRL , M SRL, CI SRL, CC SRL sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, la expertiza efectuată ținându-se cont și de livrarea acestor achiziții de bunuri și servicii către beneficiarii finali, în speța Consiliul Județean Arad, Consiliul Local Bocsig, Consiliul Local Covăsânț, RNP Direcția Silvică Arad, Consiliul Local Ineu și Direcția pentru Tineret a Județului Arad.

În materia impozitului pe profit, sunt aplicabile cauzei, conform principiului general de drept *tempus regit actum*, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(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.”

și art.21 alin.1 din același act normativ unde se precizează:

„ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Din prevederile de mai sus reiese ca pentru a deduce cheltuielile o prima condiție este ca acestea sa fie efectuate in scopul realizării unor venituri impozabile.

În materia TVA sunt aplicabile cauzei, conform principiului general de drept *tempus regit actum*, prevederile art. 145 alin. 1 si alin.2 lit. a, art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborat cu art. 146 alin. 1 lit. a in care se precizează:

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din actul normativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei

pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se constată că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru acordarea deductibilității cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil prevăzute la art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal și nici exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la **Z SRL, R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL** existând suspiciuni cu privire la faptul că documentele justificative nu ar reflecta caracterul real al operațiunilor, aspecte ale stării de fapt infirmate de autoritățile competente.

Având în vedere starea de fapt rezultată în urma administrării mijloacelor de probă în etapa procesual penală, consemnată în Ordonanța de clasare din Dosar nr...../P/2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr./CP pronunțată în data de octombrie 2017 în Dosarul nr./..../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală coroborat cu prevederile exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru acordarea deductibilității la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA, condiții despre care organele de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei contestate nu precizează că nu ar fi fost respectate, DGRFP Timișoara, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, cu adresa nr...../17.07.2018, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, efectuând, premergător, dacă este cazul, constatarea la fața locului reglementată la art. 276 alin. 2 lit. b) Cod procedură fiscală, în scopul clarificării stării de fapt fiscală urmată de comunicarea pentru fiecare tranzacție ce face obiectul cauzei deduse judecății – supusă inspecției fiscale – a faptului dacă există cerințe prevăzute de legea fiscală pe care petenta nu le îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea deductibilității cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA din facturile analizate.

Urmare solicitării conținută în adresa nr...../19.07.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au efectuat o constatare la fața locului, în vederea clarificării stării de fapt fiscale la petenta X SRL urmare căreia s-a întocmit Procesul verbal nr.....din 08.10.2018.

Prin procesul verbal nr..... din 08.10.2018, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

A. Referitor la relația derulată cu Z SRL, s-a arătat ca, organele de inspecție fiscale care au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr...../16.10.2015 și ulterior Referatul nr..../14.02.2018 privind reluarea

procedurii de soluționare a contestației având în vedere Încheierea Penală nr..../C.P./25.10.2017 emisă de Tribunalul Arad - Secția Penală Dosar nr...../108/2017, au propus admiterea în parte a contestației formulată de către societatea X SRL, înregistrată la AIF Arad sub nr./16.11.2015 împotriva deciziei de impunere nr./15.10.2015 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xxxxxx lei, impozit pe profit suplimentar în suma de xxxxxx lei, respectiv accesorii în suma de xxxxx lei, aferente tranzacțiilor cu societatea Z SRL.

B. Referitor la relația derulată cu R SRL , M SRL, CI SRL, CC SRL și CIS SRL :

În baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a societății, respectiv contracte, facturi, note de recepție, situații de lucrări și luând act de constatările cuprinse în Ordonanța de clasare nr./P/2017 din data de08.2017 emisă de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad precum și în Raportul de expertiză fiscal judiciară nr...../12.06.2017, având în vedere prevederile art.21, alin.(I) din legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit:

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea R SRL sunt în suma de xxxxxxxx lei

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea M SRL sunt în suma de xxxxxxxx lei

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea C SRL sunt în suma de xxxxxxxx lei

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea CC sunt în suma de xxxxxxxx lei.

Totodată, în baza documentelor justificative existente în arhiva contabilă a petentei, respectiv contracte, facturi, note de recepție, situații de lucrări și luând act de constatările cuprinse în Ordonanța de clasare nr./P/2017 din data de08.2017 emisă de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, precum și în Raportul de expertiză fiscal judiciară nr...../12.06.2017, având în vedere prevederile art.145, alin.(2), lit. a din legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.146, alin.(I), lit.a din legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, dar și jurisprudența CJUE, s-a stabilit că TVA este deductibilă fiind aferentă operațiunilor economice desfășurate de către petentă respectiv:

- TVA stabilită suplimentar în relația cu societatea R SRL este în suma de xxxxxx lei.

- TVA stabilită suplimentar în relația cu societatea M SRL este în suma de xxxxxx lei.

- TVA stabilită suplimentar în relația cu societatea CI este în suma de xxxxxxxx lei.

- TVA stabilita suplimentar in relația cu societatea CC este in suma de xxxxxx lei.

- TVA stabilită suplimentar în relația cu societatea CIS SRL este in suma xxxxxx lei.

La data de 18.10.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad – Inspecție Fiscală, cu adresa nr...../18.10.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...../19.10.2018, au formulat r[spuns] în condițiile legii la demersurile efectuate de DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, conținute în adresa nr./2018, în considerarea dispozițiilor exprese ale legii speciale, exprimându-și punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția penală definitivă pronunțată în Dosarul nr...../108/2017 al Tribunalului Arad și de constatările înscrise în Procesul verbal nr..... din 08.10.2018 anexat în fotocopie la dosarul cauzei.

Din coroborarea reținerilor organelor de cercetare/urmărire penală cu constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Procesul verbal nr..... din 08.10.2018, precum și cu propunerile formulate de organele de inspecție fiscală în referatele cu propuneri privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr...../14.02.2018 și nr...../18.10.2018, se rețin următoarele:

➤ **Referitor la tranzacțiile efectuate de petenta cu firma Z SRL**

Coroborând reținerile organelor de cercetare/urmărire penală care și-au fundamentat propunerile în baza probatoriului administrat pe parcursul urmăririi penale, precum și în cadrul procesului penal, respectiv expertiza fiscală dispusă în cauza, cu cele înscrise în Procesul verbal nr..... din 08.10.2018 întocmit urmare solicitării nr.....7/19.07.2018 emisă de DGRFP Timișoara, precum și cu propunerile formulate de organele de inspecție fiscală în referatul nr./14.02.2018 privind reluarea procedurii de soluționare a contestației, rezultă că bunurile achiziționate de X SRL de la firma Z SRL sunt destinate în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru acordarea deductibilității la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA achizițiilor de la firma Z SRL.

În atare situație și întrucât nu s-a confirmat ipoteza inspecției fiscale, că operațiunile pentru care s-a solicitat deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA îmbracă forma unei fraude fiscale în care petenta a avut cunoștință de comportament fiscal fraudulos al furnizorului, nu i se poate refuza acesteia deductibilitatea acestor cheltuieli la determinarea masei profitului impozabil și dreptul de deducere al TVA aferent, de vreme ce condițiile cerute de legea fiscală respectiv art. 21 alin1 și art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

În acest sens este și Jurisprudența CJUE în materie (Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11; Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05; Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02) menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție în decizii în speță dintre care Decizia nr.7405 din 22 noiembrie 2013, prin care instanța supremă a statuat că: „ *Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

(...)

Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, indicată la pct.2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator în amonte”

Prin urmare odată îndeplinite toate condițiile de formă și fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă, știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Coroborând jurisprudența CJUE cu faptul că aspectele privind realitatea achizițiilor de la furnizorul Z SRL, au fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța de clasare din data de08.2017 pronunțată de procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad în Dosarul nr...../P/2017, definitivă prin Încheierea penală nr./CP pronunțată în data de10.2017 în Dosarul nr./...../20417 de Tribunalul Arad – Secția Penală, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la condițiile de fond și formă pentru deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la furnizorul Z SRL în raport de soluția organelor de urmărire penală atât prin referatul privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr./14.02.2018, rezultă că nu i se poate refuza petentei deductibilitatea cheltuieli la determinarea masei profitului impozabil și dreptul de deducere al TVA aferent achizițiilor de efectuate de la furnizorul Z..... SRL care fac

obiectul prezentei contestații, de vreme ce condițiile cerute de art. 21 și art. 146 raportat la art. 145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 32 și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare unde se arată:

“ART. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale ”, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit în suma de xxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma xxxxx lei, în conformitate art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” cu consecința anulării Deciziei de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad pentru suma totală de xxxxxxx lei.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de xxxxxlei și penalitățile de întârziere în sumă totală de xxxxx lei, aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxxx lei stabilită

suplimentar și calculată în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xxxxxx lei, contestația a fost admisă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind **dobânzi/majorări de întârziere și penalitățile de întârziere în suma totală de xxxxx lei**, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, contestația va fi admisă.

➤ **Referitor la tranzacțiile efectuate de petenta cu societățile R SRL , M SRL, CI SRL, CC SRL**

Coroborând reținerile organelor de urmărire penală care și-au fundamentat propunerile în baza probatoriului administrat pe parcursul cercetării și urmăririi penale, precum și în cadrul procesului penal, respectiv expertiza fiscală dispusă în cauza, cu propunerile formulate de organele de inspecție fiscală în referatul nr. /18.10.2018 privind completarea referatului privind reluarea procedurii de soluționare a contestației care au avut la baza constatările înscrise în Procesul verbal nr...../08.10.2018, rezultă că **bunurile și serviciile achiziționate de X SRL de la societățile R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru acordarea deductibilității la determinarea masei profitului impozabil a următoarelor cheltuieli:**

- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea R SRL în suma de xxxxx lei
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea M SRL în suma de xxxxx lei
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea CI SRL în sumă de xxxxxx lei
- cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în relația cu societatea CC în sumă de xxxxxxx lei

Totodată bunurile și serviciile achiziționate de X SRL de la societățile R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, fiind îndeplinite atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru:

- TVA deductibilă provenită din operațiunile desfășurate cu societatea R SRL în sumă de xxxxxx lei
- TVA deductibilă provenită din operațiunile desfășurate cu societatea M SRL este în suma de xxxxxx lei.

- TVA deductibila provenită din operațiunile desfășurate cu societatea societatea CI în suma de xxxxxxxx lei.

- TVA deductibila provenită din operațiunile desfășurate cu societatea CC în suma de xxxxx lei.

În atare situație și deoarece nu s-a confirmat ipoteza inspecției fiscale, că operațiunile pentru care s-a solicitat deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA îmbracă forma unei fraude fiscale în care petenta a avut cunoștință de comportament fiscal fraudulos al furnizorilor, nu i se poate refuza acesteia deductibilitatea acestor cheltuieli la determinarea masei profitului impozabil și dreptul de deducere al TVA aferent, de vreme ce condițiile cerute de legea fiscală respectiv art. 21 alin1 și art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

În acest sens este și Jurisprudența CJUE în materie (Hotărârea din 21 iunie 2012 pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11; Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05; Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemuhl, C-90/02) menținută și de Înalta Curte de Casație și Justiție în decizii în speță dintre care Decizia nr.7405 din 22 noiembrie 2013, prin care instanța supremă a statuat că: „ *Acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.*

(...)

Întreaga jurisprudență CJUE citată de instanța de fond în considerentele sentinței, indicată la pct.2 al acestor considerente, conduce la concluzia că nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pe motiv că emitentul facturi a săvârșit nereguli, fără ca autoritatea fiscală să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii respective sau de un alt operator în amonte”

Prin urmare odată îndeplinite toate condițiile de formă și fond impuse de lege, în lipsa dovedirii de către autoritatea fiscală, în baza unor elemente obiective, a faptului că persoana impozabilă, știa, sau ar fi trebuit să știe, că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă comisă de emitentul facturii sau de un alt operator din amonte, acordarea dreptului de deducere a TVA nu mai poate fi refuzată.

Coroborând jurisprudența CJUE cu faptul că aspectele privind realitatea achizițiilor de la furnizorii R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL au fost tranșate de organele de urmărire penală prin Ordonanța de clasare din data de08.2017 pronunțată de procurorul Parchetului de pe lângă

Tribunalul Arad in Dosarul nr...../P/2017 și menținute de instanța penală conform Încheierii penale nr./CP pronunțată în data de 25.10.2017 în Dosarul nr./...../20417 de Tribunalul Arad – Secția Penală, iar organele de inspecție fiscală s-au pronunțat cu privire la întrunirea și respectarea de către petentă a prevederilor legale ce reglementează în domeniul fiscal referitoare la condițiile de fond și formă pentru deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la furnizorii R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL în raport de soluția organelor de urmărire penală prin referatul nr...../18.10.2018 privind completarea referatului privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr...../16.11.2015 care au avut la baza constatările înscrise în Procesul verbal nr...../08.10.2018, rezultă că nu i se poate refuza petentei deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și dreptul de deducere al TVA aferent achizițiilor de efectuate de la furnizorul furnizorii R SRL, M SRL, CI SRL, CC SRL care fac obiectul prezentei contestații, de vreme ce condițiile cerute de art. 21 și art. 146 raportat la art.145 alin.2 și art. 155 Cod fiscal sunt îndeplinite.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 32 și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare unde se arată:

“ART. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.”

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile

legislației fiscale”, urmează a fi admisă contestația petentei pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând impozit pe profit în suma de xxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma xxxxxx lei, în conformitate art. 216 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*” cu consecința anulării Deciziei de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad pentru suma totală de xxxxx lei.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă totală de xxxxx lei aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei stabilită suplimentar și calculată în sarcina petentei prin Deciziei de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul A.J.F.P Arad se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xxxxxx lei, contestația a fost admisă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind **dobânzi/majorări de întârziere și penalitățile de întârziere în suma totală de xxxxxx lei**, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi admisă.

3. Referitor la impozitul pe profit xxxxxxxx lei cu majorările/dobânzile de întârziere în suma de xxxxxx lei și penalitățile de întârziere în sumă de xxxxx lei, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei cu majorările de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de xxxxxxxx lei

3.1 Referitor la capetele de cerere privind operațiunile derulate de X SRL cu P SRL, M SRL, D S.R.L. și E S.R.L., afiliate petentei, se rețin următoarele:

În legătură cu relația derulată de petenta cu P SRL din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, petenta a înregistrat pe

seama conturilor de cheltuieli (cont 628) contravaloarea facturii nr...../31.07.2013 în valoare de xxxxxx lei reprezentând "Avans" contrar dispozițiilor legale operațiunea respectivă antrenând prin intermediul acestui articol contabil implicații fiscale asupra profitului impozabil aferent anului 2013 în sensul diminuării acesteia.

În legătură cu aceste constatări, în contestația formulată, petenta recunoaște înregistrarea eronată a acestei facturi asumându-și consecințele care derivă din această eroare, aspect contradictoriu cu solicitarea acestuia de anulare în totalitate a deciziei contestate, având drept consecință nemotivarea de către petentă a contestației conform art. 206 CPF, în legătură cu constatările inspecției fiscale.

În legătură cu relația derulată de petenta cu societatea M SRL

În contestația formulată petenta prezentând modul în care au fost înregistrate în contabilitate facturile emise de societatea M SRL, susține o situație contrară celei prezentate de inspectorii fiscali, în sensul în care prin înregistrările efectuate nu s-a produs nicio înregistrare eronată în evidența contabilă, nefiind afectat nici impozitul pe profit și nici valoarea veniturilor, așa cum eronat, în opinia petentei au prezentat inspectorii fiscali.

Față de aceste susțineri, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta următoarea stare de fapt care infirmă susținerile petentei din contestația formulată:

În fapt, în cursul anului 2013 petenta a înregistrat un număr de 8 facturi emise de către M S.R.L., după cum urmează:

- factura nr...../31.01.2013 în sumă de xxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil;

- factura nr...../30.04.2013 în sumă de - xxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de -xxxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil;

- factura nr...../30.04.2013 în sumă de xxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei) înregistrată pe seama conturilor de cheltuieli, care a avut drept consecință profitul impozabil aferent perioadei 01.01.2013 - 30.04.2013;

- factura nr...../28.06.2013 în sumă de xxxxxxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei) înregistrată pe seama conturilor de cheltuieli, care a avut drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2013 - 30.06.2013;

- factura nr...../28.06.2013 în sumă de - xxxxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de -xxxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil însă doar în situația în care existau avansuri facturate de către furnizorul M S.R.L. superioare sumei anterior menționată;

- factura nr...../04.09.2013 în sumă de xxxxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil;

- factura nr...../30.09.2013 în sumă de xxxxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de xxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil;

- factura nr...../17.12.2013 în sumă de -xxxxxxx lei (și TVA aferentă în sumă de -xxxxxxx lei) înregistrată pe seama contului 409 „Furnizori debitori”, fără a influența profitul impozabil;

În drept, conform art. 6, alin. 1 din Legea 82/1991 republicata

„ (1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei printr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

coroborat cu art. 63 din O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene potrivit căroră:

“63. - (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercitiul financiar curent, fie la exercitiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

(3) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse în situatiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greseala de a utiliza sau de a nu utiliza informatii credibile care: a) erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise; b) ar fi putut fi obtinute în mod rezonabil si luate în considerare la întocmirea si prezentarea acelor situatii financiare anuale. Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării gresite a evenimentelor si fraudelor.

(4) Corectarea erorilor aferente exercitiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit si pierdere.

(5) Corectarea erorilor semnificative aferente exercitiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat.

(6) Erorile nesemnificative aferente exercitiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totusi, pot fi corectate pe seama contului de profit si pierdere erorile nesemnificative. Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influenteze informatiile financiarcontabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influenta deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situatiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții. În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

și art. 14 din O.M.F.P. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“ 14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil. Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă. În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz. În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării. Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate. Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor. “

Fața de starea de fapt așa cum reiese din documentele existente la dosarului, rezultă ca, în urma înregistrărilor contabile efectuate, **petenta a**

diminuat profitul impozabil aferent anului fiscal 2013 cu suma totală de xxxxxxxx lei, în baza facturilor nr...../30.04.2013 și nr...../28.06.2013, în condițiile în care stornarea la care face trimitere factura nr...../28.06.2013 se referă la factura nr...../30.04.2013, înregistrată inițial pe seama conturilor de cheltuieli însă stornată din contul de terți respectiv prin contul 409 „Furnizori debitori”.

Această stare de fapt constată de organele de inspecție fiscală este confirmată și de constatările expuse în cuprinsul Procesului verbal înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr...../11.11.2015 întocmit în urma controlului inopinat efectuat la M S.R.L., în sensul în care organele de control, referitor la legalitatea și corectitudinea întocmirii documentelor financiar contabile în tranzacțiile derulate între cele două societăți au consemnat explicit faptul că „ M SRL a emis o serie de facturi de avansuri cu TVA colectată, pe care ulterior le stornează, și emiterea unor alte facturi de avansuri stornate de asemenea în perioadele următoare”, exemplificând:

“ F...../31.01.2013 = xxxxxxxx lei, stornată prin F...../30.04.2015 = - xxxxxxxx lei;

F...../30.04.2013 = xxxxxx lei, stornată prin F.3012/28.06.2013= xxxxxxxx lei;

F...../04.09.2013 = xxxxxxxx lei + F...../30.09.2013 = xxxxxxxx lei (total xxxxxxxx lei) stornate prin F...../17.12.2013 = xxxxxxxx lei.” cât și ulterior de către organele de inspecție fiscală care au întocmit Procesul verbal înregistrat nr...../08.10.2018.

Pe cale de consecință față de cele mai sus prezentate organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat suma de xxxxxxxx lei aferentă relației comerciale cu M SRL ca și cheltuiela nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2013 cu consecința majorării bazei impozabile și a impozitului pe profit datorat de petentă pentru anul 2013, susținerile petentei în legătură cu acest capăt de cerere neputând fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei pentru motivele mai sus prezentate.

În legătura cu relațiile derulate de petenta cu D S.R.L. și E S.R.L.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă operațiuni de prestări de servicii (închirieri, servicii de transport auto, cosirea vegetației cu tractorul) și valori materiale (sare pentru dezăpezire, plasă sudată), derulate cu persoanele afiliate M SRL, P SRL, D SRL și E SRL

Referitor la derularea de operațiuni economice cu societățile afiliate mai sus indicate, s-a apreciat (în baza informațiilor disponibile echipei de inspecție fiscală, în principal obținute prin agregarea datelor înscrise în cuprinsul declarațiilor cod 394) asupra realității și legalității anumitor

operațiuni economice derulate de către societățile respective) pe considerentul că, la rândul lor, acești furnizori afiliați au derulat operațiuni comerciale constând în achiziția de bunuri/servicii de la societăți care fie sunt implicate în circuite de fraudare a bugetului de stat, fie au derulat operațiuni calificate a fi fictive, acest ultim aspect fiind asumat de către societatea verificată cu ocazia inspecției fiscale precedente.

Prin urmare echipa de inspecție fiscală a ajustat din punct de vedere fiscal (prin tratarea acestora ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil) cuantumul operațiunilor comerciale derulate cu persoane afiliate însă doar până la concurența achizițiilor declarate de către acestea din urmă.

Totuși, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei respectiv raportul de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015, precum și referatul cu propuneri privind reluarea procedurii de soluționare a contestației nr...../14.02.2018, în urma depunerii de către reprezentantul legal al X S.R.L. spre analiză a punctului de vedere formulat împotriva constatărilor înscrise de către organele de control în Proiectul de Raport de inspecție fiscală, **ansamblul tranzacțiilor cu societățile afiliate M SRL, P SRL, D SRL și E SRL NU au mai făcut obiectul ajustării în conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal**, pe considerentul că societățile respective vor face obiectul unor verificări specifice, ocazie cu care va fi clarificată situația de fapt relevantă din punct de vedere fiscal pentru fiecare entitate implicată în derularea operațiunilor economice și ca cele patru societăți afiliate vor face obiectul unor controale specifice cu privire la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate cu X S.R.L. respectiv dacă operațiunile economice au constat în simpla refacturare a unor achiziții/prestări sau au reprezentat operațiuni economice reale și legale. Astfel că, ulterior finalizării inspecției fiscale parțiale la X S.R.L. din luna octombrie 2015, organele de inspecție fiscală au întocmit solicitări de control încrucișat la societăți afiliate societății verificate respectiv la S.C. P S.R.L., M S.R.L., E S.R.L. și D S.R.L., în vederea clarificării relațiilor comerciale derulate între acestea și X S.R.L.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus prezentate, prin Raportul de inspecție fiscală F-AR nr...../15.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR nr...../15.10.2015, contestată, organele de inspecție fiscală nu au calculat în sarcina petentei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA aferente acestor operațiuni, în condițiile în care așa cum s-a arătat în cele ce preced operațiunile cu societățile afiliate X SRL, P SRL, D SRL și E SRL nu au mai făcut obiectul ajustării în conformitate cu prevederile art.11 din Codul fiscal, astfel că, eventualele consecințe fiscale ale constatărilor consemnate în PV nr...../2018 încheiat de inspecția fiscală din cadrul AJFP Arad, în legătură cu cele constatate referitor la aceste firme afiliate, urmând a fi valorificate în condițiile legii;

având în vedere că așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, sesizarea penală nr...../25.11.2015, respectiv Încheierea penală nr...../CP din Dosarul nr...../108/2017 al Tribunalului Arad – care conform adresei inspecției fiscale nr...../14.02.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...../22.08.2018 reprezintă încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea – rezultă că aceste aspecte ale stării de fapt nu au făcut obiectul urmăririi penale.

3.2 În legătura cu capetele de cerere privind cheltuielile cu achiziția diverselor materiale pentru construcții utilizate pentru amenajarea sediului social și a punctului de lucru

În fapt, în cursul perioadei verificate, respectiv perioada 01.01.2009-30.09.2014, petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli respectiv în contul 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile” sume reprezentând achiziția diverselor materiale pentru construcții (tâmplărie PVC, rigips, ciment, adeziv, tinci, glet, lavabil, țiglă, cărămida, faianța, gresie, tabla zincata, OSB, polistiren, policarbonat, materiale pentru instalația sanitară, mobilier, corpuri de iluminat, diverse materiale sanitare, etc.) prezentate în Anexa nr.5 la RIF care au fost încorporate în imobilele deținute în folosință de către X S.R.L.

În vederea stabilirii situației de fapt relevantă din punct de vedere fiscal, pe parcursul derulării inspecției fiscale parțiale au fost aplicate prevederile procedural fiscale referitoare la solicitarea de informații suplimentare de la reprezentanții legali ai petentei prin adresele înregistrate la X S.R.L. în data de 27.03.2015, 07.04.2015, 16.04.2015, 18.05.2015 și 24.09.2015. Conform răspunsurilor formulate de către reprezentantul legal al X S.R.L., s-a constatat faptul că ansamblul valorilor materiale înregistrate în evidența contabilă a petentei pe seama contului 6028 “Cheltuieli privind alte materiale consumabile ” au avut ca destinație amenajarea sediului social situat în localitatea Sebiș,și a punctului de lucru din localitatea Bocsig, (conform proceselor verbale întocmite de administratorul societății).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că toate achizițiile diverselor materiale pentru construcții au fost efectuate în scopul amenajării sediului social și a punctului de lucru deținute în folosință de către X S.R.L și nu pentru efectuarea unor lucrări de reparații, fapt pentru care contravaloarea acestor bunuri nu reprezintă cheltuieli de exploatare, ci se recuperează prin amortizare. Prin urmare au încadrat aceste cheltuieli drept investiții efectuate la mijloacele fixe aflate în folosința petentei care se recuperează prin intermediul amortizării în baza prevederilor 24 alin.3 lit. a,d din Legea nr.571/2003 și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei cu consecința recalculării profitului impozabil și a impozitului pe profit pe anii 2009 - 2014.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„(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.”

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

„(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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, la art.24 alin.1, alin.3 lit.d) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele :

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;(...)

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]”

Având în vedere cele de mai sus se reține că pentru a fi încadrate ca deductibile, cheltuielile trebuie să fie aferente veniturilor realizate.

În ceea ce privește cheltuielile aferente mijloacelor fixe și celor asimilate mijloacelor fixe, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Totodată, potrivit pct.106 și pct.107 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, precizează la data publicării:

„ 106. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

111. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere. La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.”

Prin OMFP nr.1898/22.11.2013 pentru modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, se precizează:

“106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

107. - (1) O entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe

măsură ce sunt suportate. Costurile întreținerii zilnice sunt reprezentate, în principal, de costurile cu manopera și materiale consumabile. Scopul acestor cheltuieli îl constituie reparațiile și întreținerea curente ale elementului de imobilizări corporale.

(2) Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin. (1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatării activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv. Cheltuielile cu reparațiile includ, de exemplu, sumele facturate de furnizori pentru lucrările efectuate sau valoarea manoperei și consumurilor de stocuri, amortizarea și alte cheltuieli atribuibile în cazul lucrărilor executate în regie proprie. Entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

(3) Lucrările de reparații la imobilizările corporale amortizate integral și care mai pot fi folosite majorează valoarea acestora, cu excepția cheltuielilor menționate la alin. (1).

(4) Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate de timp. Entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat de entitate, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere pentru imobilizările corporale.(...)

111. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv. La expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus cheltuielile ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, sunt considerate mijloace fixe amortizabile, deci majorează valoarea mijlocului fix și se recuperează pe calea amortizării calculată potrivit legii care reprezintă cheltuielile de exploatare, fie pe durata normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea

duratei normale de utilizare cu până la 10%, iar în situația în care lucrările de modernizare se efectuează după expirarea acestei durate se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Așadar, numai după încadrarea cheltuielilor ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali se procedează la recuperarea acestor cheltuieli prin deducerea amortizării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că petenta a înregistrat cheltuieli cu achiziția diverselor materiale pentru construcții prezentate detaliat în Anexa nr.5 la RIF care au fost utilizate conform susținerilor reprezentantului legal al petentei pentru amenajarea sediului social situat în Arad și a punctului de lucru situat în Bocsig fiind încorporate la imobilele deținute în folosință de către X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală, în vederea încadrării corecte a cheltuielilor înregistrate cu lucrările efectuate la imobilele utilizate ca sediu social și punct de lucru în legătura cu care au fost achiziționate diversele materiale (tâmplărie PVC, rigips, ciment, adeziv, tinci, glet, lavabil, țiglă, cărămidă, faianță, gresie, tabla zincată, OSB, polistiren, policarbonat, materiale pentru instalația sanitară, mobilier, corpuri de iluminat, diverse materiale sanitare, etc.), au analizat aceste bunuri achiziționate în cauza sub aspectul efectelor produse prin utilizarea lor, respectiv dacă acestea au condus la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sau la aducerea la parametri tehnici inițiali ai mijlocului fix, constatând că toate aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul modernizării, al îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali al imobilelor folosite ca sediu social și punct de lucru și se pot recupera prin deducerea amortizării mijlocului fix a cărui valoare a fost majorată cu aceste cheltuieli.

Luând în considerare faptul că bunurile achiziționate au fost încorporate în lucrări de modernizare a sediului social și a punctului de lucru în care petenta își desfășoară activitatea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat aceste cheltuieli drept investiții efectuate în scopul modernizării imobilelor, în condițiile în care, **utilizarea acestor bunuri a avut ca efect sporirea gradului de confort și ambient prin efectuarea cu aceste bunuri a unor lucrări de consolidare, compartimentare, montări de ferestre PVC cu geam termopan, placări pereți cu rigips, lucrări de instalații electrice și sanitare, efectuarea de zugrăveli, lucrări de izolații, lucrări la acoperiș, amenajări interioare și alte lucrări asemănătoare la aceste imobile.**

În același sens este și practica judiciară în materie, ilustrată prin Decizia nr.3571/2016 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, în ale cărei considerente se precizează cu referire la cheltuieli cu lucrările de

amenajări interioare și exterioare efectuate la imobilul că „ prima instanță cu privire la această sumă a avut în vedere regimul juridic aplicabil cheltuielilor aferente lucrărilor agreate conform contractului nr. x din 03 iulie 2007, încheiat între D. S.R.L. și A. S.R.L., pentru imobilul aflat în folosința contribuabilului verificat, în baza contractului de comodat încheiat cu proprietara G., la data de 30.12.1006, pentru o perioadă de un an.

Astfel cum au fost identificate lucrările efectuate la imobilul situat în Municipiul Cluj-Napoca, strada Strâmbă, acestea reprezintă lucrări de investiții, nicidecum de reparații, astfel că și cheltuielile aferente lor nu pot fi considerate deductibile, urmând regimul juridic al amortizării fiscale, potrivit prevederilor art. 24 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 702 din H.G. nr. 44/2004, astfel cum corect a statuat judecătorul fondului, în valorificarea concluziilor formulate de expertul contabil desemnat pentru efectuarea expertizei de specialitate în cauză.”

Totodată cu referire la suma reprezentând cheltuiala cu reparațiile pe perioada octombrie-decembrie 2007, pentru unele imobile, cheltuiala care în opinia recurentei-reclamante, a fost considerată eronat o cheltuială cu investiții, ce trebuie amortizată pe durata de funcționare Curtea statuează că:

“ Fără a aduce vreun argument de substanță, consideră recurenta-reclamantă că a efectuat doar lucrări de reparații la cele două imobile, fiind restabilă starea parametrilor tehnici inițiali, enumerând, de afffel, lucrări care intră în această categorie, precum reparație învelitoare, înlocuire șarpantă, înlocuire gard.

În deplin acord cu prima instanță, reține Înalta Curte că, pentru imobilul din strada Strâmbă, au fost efectuate anumite lucrări detaliate în contractele încheiate între Societatea A. S.R.L. și Societatea H. S.R.L., finalizate la data de 31.12.2007, pentru care sunt aplicabile prevederile art. 702 din H.G. nr. 44/2004, privind amortizarea, acestea fiind cheltuieli de investiții”

Față de prevederile legale aplicabile in cauză se reține că petenta pretinde includerea integrala direct în categoria cheltuielilor de exploatare deductibile la determinarea masei profitului impozabil a contravalorii diverselor materiale prezentate in Anexa nr.5 la RIF, fără a aduce în susținerea cauzei vreun argument de substanță și fără a prezenta în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă din care să rezulte că aceste cheltuieli cu diversele materiale pentru construcții au fost utilizate în vederea efectuării unor lucrări reparații curente si de întreținere așa cum se susține în contestația formulată și nu reprezintă o cheltuială de natura investițiilor care se recuperează pe calea amortizării

Mai mult, deși contestă măsura dispusă de organele de inspecție fiscală, petenta nu a înțeles să-și argumenteze susținerea privitoare la natura lucrărilor efectuate pentru care a angajat aceste costuri, cu toate că această obligație îi revenea conform prevederilor art.206 (1) lit. c) și lit. d) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”

Prin urmare, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli de natura investițiilor care se recuperează prin intermediul amortizării în baza prevederilor 24 alin.3 lit. a și art.24 alin.3 lit. d) din Legea nr.571/2003 și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei, procedând la recalcularea profitului impozabil și impozitul pe profit pe anii 2009 - 2014.

Cu privire la încadrarea unor lucrări efectuate la mijloace fixe, Direcția generală de legislație și reglementare în domeniul activelor statului, direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice comunica Direcției generale de soluționare a contestațiilor, într-o speță similară, următoarele:

“În conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004, investițiile efectuate la mijloace fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort sau ambiant sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

[...]

În categoria lucrărilor de modernizare, în cazul de față la clădiri, intra lucrări de genul: consolidări, compartimentări, tavane false, pereți despărțitori, montări de ferestre și uși PVC cu geam termopan, balustrada de inox, placări pereți cu rigips, lucrări de instalație electrică noi sau care conduc la o putere sporită față de vechile instalații și altele de această natură, care conduc la îmbunătățirea gradului de confort sau ambiant sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.”

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.3 În condițiile în care prin Ordonanța de clasare din Dosar nr...../2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform

Încheierii penale nr. / CP pronunțată în data deoctombrie 2017 în Dosarul nr. / / 2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală, s-a stabilit că prejudiciul reținut prin expertiza fiscală încuviințată în cauză în cuantum de xxxxxx lei reprezentând TVA și xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit are un caracter fiscal și nu penal, cauza supusă soluționării este dacă petenta mai datorează impozit pe profit și TVA aferentă acestor operațiuni.

În fapt, urmare inspecției fiscale derulate la X SRL au rezultat aspecte de natură a argumenta prejudicierea bugetului general consolidat al statului cu creanțe fiscale de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei X SRL obligații fiscale în cuantum total de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a formulat către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad Sesizarea penală nr. / 25.11.2015, îndreptată împotriva d-lui PO administrator al X SRL, prin care s-a constituit parte civilă pentru suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată cu dobânzi și penalități de întârziere aferente, înscrise în actele atacate, Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. / 15.10.2015 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. / 15.10.2015 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Referitor la aspectele consemnate în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. / 15.10.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. / 15.10.2015 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca acestea au făcut obiectul Dosarului penal nr. / P / 2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

În cauza, organele de cercetare penală au dispus, prin ordonanță, efectuarea unei expertize fiscale prin care s-a solicitat să se stabilească prejudiciul cauzat bugetului de stat de către X SRL în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013.

Urmare a acestei solicitări a fost întocmit Raportul de Expertiza Fiscală Judiciara nr. / 12.06.2017 de către consultantul fiscal judiciar Expertiza dispusa s-a raportat obiectivelor stabilite de către organele de urmărire penală, la stabilirea taxelor și impozitelor datorate de către X SRL.

Prin Ordonanța de clasare din Dosar nr...../P/2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr. CP pronunțată în data de octombrie 2017 în Dosarul nr./...../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală, s-a reținut „ (...) *Cu referire la prejudiciul reținut în expertiza fiscală, în cuantum de xxxxx lei – reprezentând TVA și xxxxxxx lei – reprezentând impozit pe profit – se constată, conform concluziilor consultantului fiscal, că acestea au un caracter fiscal, iar nu penal. Astfel, prejudiciul de xxxxx lei reprezentând TVA provine din faptul că societatea nu și-a ajustat TVA dedusă inițial pentru avansurile plătite, aferente unor servicii pe care prestatorul nu le-a executat până în prezent, iar suma de xxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit provine din faptul că societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit achizițiile reprezentând „mobilier de joacă copii, geam termopan, cadă hidromasaj, cazan apă caldă, servicii turistice, tâmplărie PVC, kit porți culisante, mobilier bucătărie etc.” cu toate că aceste achiziții nu sunt aferente veniturilor impozabile.*

Pe cale de consecință, având în vedere că prejudiciul reținut prin expertiză nu are caracter penal, urmează a se dispune clasarea cauzei, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală, caz prev. de art.16 al.1 lit.b C.p.p., în ceea ce îl privește pe suspectul POI pentru săvârșirea infracțiunii de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive, prev. de art.9 alin.1 lit.c alin.2 din L.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu aplic. art.41 alin.2 din C.Pen. – 1969; iar în ceea ce privește fapte de omisiune, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, prev. de art.9 al.1 lit.b din Legea nr.241/2005 și art.43 din Legea nr.82/1991 în cauză există situația prevăzută de art.16 alin.1 lit.a Cod Procedură Penală, respectiv faptele nu există, având în vedere că în evidențele contabile ale X SRL, cât și în declarațiile depuse la organul fiscal teritorial au fost înregistrate în mod corect toate veniturile realizate, fără denaturarea rezultatelor financiare sau a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.”

Împotriva ordonanței din data de08.2017, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin A.J.F.P Arad a formulat plângere, care a fost respinsă ca neîntemeiată prin Ordonanța nr./II/2/2017 din data de septembrie 2017 emisă de prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

De asemenea împotriva acestei Ordonanțe, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a formulat plângere.

Prin Încheierea nr./C.P pronunțată în camera de consiliu a Tribunalului Arad, secția penală la data deoctombrie 2017, în dosarul

nr./...../2017, definitivă, în baza art. 341 alin. 6 lit. a din Codul de procedură penală s-a respins ca nefondată plângerea formulată de Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

În drept, art. 214 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă ”.

Totodată, pct.10.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Potrivit prevederilor legale invocate, rezultă că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că urmare inspecției fiscale generale efectuate la X SRL, materializată prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./15.10.2015 s-a transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea penală nr./25.11.2015 împreună Raportul de inspecție fiscală F-AR nr./15.10.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în vederea analizării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit. a),b), c) din Legea nr.241/2005 și recuperării prejudiciului produs bugetului general consolidat al statului în sumă totală de xxxxxxxx lei.

Aspectele de natură a argumenta prejudicierea bugetului general consolidat al statului de către petenta X SRL cu creanțele fiscale de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/15.10.2015 care a stat la baza

emiterii Deciziei de impunere F-AR nr. /15.10.2015, contestată, au făcut obiectul Dosarului penal nr. /P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, care la data de08.2017 a dispus, prin ordonanță, astfel:

1. **Clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea prevăzută de art. 9 alin.1, lit. b din Legea nr.241/2005 și art. 43 din Legea nr.82/1991, săvârșită de către PO.**

2. **Clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1, lit. c și alin.2 din Legea nr.241/2005 săvârșită de către PO în calitate de reprezentant al X SRL**

3. **Clasarea cauzei având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin.1, lit. c din Legea nr.241/2005 săvârșită de către PO în calitate de reprezentant al X SRL (reprezentând cheltuieli fictive de la Y SRL, GS SRL și GSC SRL, având în vedere că pentru aceste fapte au fost efectuate cercetări în dosarul nr. /P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți).**

Astfel, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, prin Ordonanța de clasare din Dosar nr. /P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr. /CP pronunțată în data de 2017 în Dosarul nr. /..... /2017 al Tribunalul Arad – Secția Penală, urmare probatoriului administrat în cauza, respectiv raportul de expertiza fiscală, organele de urmărire penală însușindu-și în totalitate concluziile raportului de expertiza fiscală **au stabilit că prejudiciul cauzat bugetului de stat reținut în expertiza fiscală, în cuantum de xxxxxx lei reprezentând TVA și xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit conform concluziilor consultantului fiscal, are un caracter fiscal, iar nu penal** și în consecință au dispus clasarea cauzei în ceea ce îl privește pe suspectul PO pentru infracțiunea de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive prevăzută de art.9 alin.1 lit. c alin.2 din L.241/2005, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală, iar în ceea ce privește faptele de omisiune, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate prev. de art.9 al.1 lit. b din Legea nr.241/2005 și art.43 din Legea nr.82/1991, deoarece faptele nu există, **întinderea prejudiciului stabilit prin expertiză cuprinzând creanța bugetară în cuantum de xxxxxx lei cuprinsă în Decizia de impunere F-AR nr. /15.10.2015 emisă de AJFP Arad, pretinsă de autoritatea fiscală pe calea acțiunii civile în procesul penal.**

Astfel autoritatea fiscală are posibilitatea legală de a reține în sarcina petentei obligațiile bugetare confirmate ca prejudiciu de natura penală de către instanța penală, pentru următoarele considerente:

- aspectele constatate prin actul administrativ contestat pe calea administrativă de atac, respectiv Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 au făcut obiectul urmăririi penale în Dosarul penal nr...../P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

- în cadrul procesului penal, urmare probatoriului administrat în cauza, respectiv raportul de expertiza fiscală, organele de urmărire penală însușindu-și în totalitate concluziile raportului de expertiza fiscală **au stabilit prejudiciul cauzat bugetului de stat reținut în expertiza fiscală, în cuantum de xxxxxx lei reprezentând TVA și xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit, ca având un caracter fiscal, iar nu penal**, așa cum rezultă din Ordonanța de clasare din Dosar nr...../P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr./CP pronunțată în data deoctombrie 2017 în Dosarul nr./...../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală.

- organul fiscal investit cu soluționarea contestației a constatat din documentele existente la dosarul cauzei că, între stabilirea obligațiilor bugetare și constatările transmise organelor de urmărire penală exista o strânsă interdependentă (impunerea suplimentară reprezintă consecința unor operațiuni asupra realității cărora s-au pronunțat organele de urmărire penală), constituirea ca parte civilă a statului în Dosarul penal nr...../...../2017 privind obligația bugetară care face obiectul contestației fiscale.

Prin urmare, organul competent investit cu soluționarea contestației constată că, prin Ordonanța de clasare din Dosar nr...../P/2017 a Parchetului de pe lângă Tribunalul, definitivă conform Încheierii penale nr./ CP pronunțată în data deoctombrie 2017 în Dosarul nr./...../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală, organele de urmărire penală au stabilit, administrând ca mijloc de probă raportul de expertiza fiscală, prejudiciul fiscal cauzat bugetului de stat, în suma totală lei, produs de către suspectul PO în calitate de administrator al X SRL, întinderea prejudiciului stabilit cuprinzând creanța fiscală în cuantum de xxxxxxxx lei înscrisă în Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 emisă de AJFP Arad, astfel:

*„ (...) Cu referire la prejudiciul reținut în expertiza fiscală, în cuantum de xxxxxx lei – reprezentând TVA și xxxxxxxx lei – reprezentând impozit pe profit – se constată, conform concluziilor consultantului fiscal, că **acestea au un caracter fiscal, iar nu penal**. Astfel, prejudiciul de xxxxxx lei reprezentând TVA provine din faptul că societatea nu și-a ajustat TVA dedusă inițial pentru avansurile plătite, aferente unor servicii pe care prestatorul nu le-a executat până în prezent, iar suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe profit provine din faptul că societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit achizițiile reprezentând „mobilier de joacă copii, geam termopan, cadă hidromasaj, cazan apă caldă, servicii*

turistice, tâmplărie PVC, kit porți culisante, mobilier bucătărie etc.” cu toate că aceste achiziții nu sunt aferente veniturilor impozabile.

Pe cale de consecință, având în vedere că prejudiciul reținut prin expertiză nu are caracter penal, urmează a se dispune clasarea cauzei, deoarece fapta nu este prevăzută de legea penală, caz prev. de art.16 al.1 lit.b C.p.p., în ceea ce îl privește pe suspectul POI pentru săvârșirea infracțiunii de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive, prev. de art.9 alin.1 lit.c alin.2 din L.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu aplic. art.41 alin.2 din C.Pen. – 1969; iar în ceea ce privește fapte de omisiune, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, prev. de art.9 al.1 lit.b din Legea nr.241/2005 și art.43 din Legea nr.82/1991 în cauză există situația prevăzută de art.16 alin.1 lit.a Cod Procedură Penală, respectiv faptele nu există, având în vedere că în evidențele contabile ale X SRL, cât și în declarațiile depuse la organul fiscal teritorial au fost înregistrate în mod corect toate veniturile realizate, fără denaturarea rezultatelor financiare sau a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.”

În drept, conform art. 110 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală

ART. 110

“ Colectarea creanțelor fiscale

(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere;
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- d) declarația vamală;
- e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;
- h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii

instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.

i) decizia emisă de Comitetul de Supraveghere al Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc privind taxa aferentă acordării licențelor și a autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc, în baza prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, cu modificările și completările ulterioare.”

coroborat cu pct.107.1 lit. g) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căruia:

*“107.1. **Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:[...]***

*g) ordonanța procurorului, încheierea sau **dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească” decizia instanței judecătorești este titlu de creanță si poate fi pusa in executare.”***

Examinând soluția penală definitivă pronunțată în cauză de către Secția penală a Tribunalului Arad în Dosarul nr./1...../2017, respectiv dispozitivul acesteia, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distiguit nec nos distiguere debemus* raportat la conținutul normei legale speciale în materie, respectiv art.110 Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct.107.1 lit. g) din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se constată că dispozitivul Încheierii penale nr./ CP pronunțată în data deoctombrie 2017 în Dosarul nr./..../2017 de Tribunalul Arad – Secția Penală **NU** stabilește și nu individualizează vreo obligație de plată privind creanțele fiscale în sarcina petentei. Prin urmare, DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației va antama fondul cauzei cu privire la suma totală de xxxxxx lei reprezentând TVA în sumă de xxxxxxxx lei și impozit pe profit în sumă de xxxxxxxx lei, astfel:

a. În legătură cu capătul de cerere privind cheltuielile în suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare mobilier loc de joacă pentru copii, înregistrate în baza bonului de consum nr./31.12.2009, se rețin următoarele:

În fapt, în luna decembrie 2009, în baza bonului de consum nr..... din data de 31.12.2009, petenta a înregistrat pe cheltuieli deductibile la

determinarea masei profitului impozabil suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloare mobilier loc de joacă pentru copii.

Petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative din care să rezulte că, aceste bunuri au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care s-a stabilit că suma de xxxxx lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009.

În drept, potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„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.”*

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu poate diminua masa profitului impozabil cu suma de 7.887 lei reprezentând contravaloare mobilier loc de joacă pentru copii, pe motiv că petenta nu a justificat cu documente faptul că achiziția respectivă a fost efectuată în scopul realizării obiectului principal de activitate, așa cum stipulează dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată.

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, limitându-se la a afirma că “această sumă nu reprezintă o cheltuială nedeductibilă, întrucât activitatea personalului societății s-a derulat și se derulează frecvent peste programul normat de 8 ore, iar faptul că o parte din angajații societății aveau calitatea de părinți, mobilierul a fost achiziționat întocmai ca pentru perioada în care aceștia își desfășurau activitatea în scopul creșterii veniturilor societății, copii acestora să stea într-un loc special amenajat pentru aceștia, afirmație care, însă, nu a fost dovedită în vreun fel, fiind infirmată de constatările organelor de inspecție fiscală care verificând prin sondaj statele de plată ale petentei, au constatat faptul că nu au existat ore suplimentare la personalul angajat, lucru care a fost confirmat și prin nota explicativă luată de directorul economic doamna Jurcă Mirela (doamna JM a fost angajată în perioada 04.2011 - 03.2015 în funcție de director economic, aceasta deținând și semnătură electronică pentru întocmirea, semnarea și transmiterea Declarației - cod 112, precum și întocmirea statelor de plată).

Deoarece contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o

implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Prin urmare, în condițiile care nu s-a demonstrat ca bunurile achiziționate de către petenta au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în suma totală de xxxxxx lei ca nefiind deductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil în baza art.21 alin 1 din Codul fiscal, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

b. În legătură cu capetele de cerere privind cheltuielile reprezentând prestări servicii (reparații auto, reparații tâmplărie PVC, servicii turistice), materiale consumabile, echipamente, diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară, set berărie, bucătărie, dormitor creta, piscină copii, mașina de spălat, frigider, mobilier etc.), se rețin următoarele

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferente unor achiziții constând în prestări servicii (servicii turistice, reparații auto, reparații tâmplărie PVC), materiale consumabile, echipamente și diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară, kit porți culisante electric, set berărie, bucătărie, dormitor creta, piscină copii), în condițiile în care petenta nu deține documente justificative din care să rezulte faptul ca acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat integral în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu diverse prestări servicii (servicii turistice, reparații auto, reparații tâmplărie PVC), materiale consumabile, echipamente, diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară, set berărie, bucătărie, dormitor creta, piscină copii) și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă.

Petenta nu a indicat destinația acestor bunuri și servicii în urma solicitărilor transmise de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care s-a stabilit că aceste sume sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul

profitului impozabil aferent fiecărei perioade fiscale la care se refera si s-a respins dreptul de deducere a TVA aferenta.

În drept, **în materia impozitului pe profit**, pe perioada 2010-2015, sunt aplicabile prevederile:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel:

- **art.21 alin.4 lit. m)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Referitor la aceste temeuri legale, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

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.”

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

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

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a

necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

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

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

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

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

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

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

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea

sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține ca în perioada 2009 - 2014, X SRL a efectuat achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori/prestatori pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite.

În urma analizării operațiunilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea petenta și-a diminuat masa profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de servicii (reparații auto, reparații tâmplărie PVC, servicii turistice) și bunuri materiale consumabile, echipamente, diverse valori materiale (covor, piscină dreptunghiulară, kit porți culisante electric, set berărie, bucătărie, dormitor creta, piscină copii), în condițiile în care petenta nu a putut indica și justifica destinația acestor bunuri și servicii în urma solicitărilor transmise de organele de inspecție fiscală, iar facturile respective nu au fost însoțite de anexe, situații de lucrări, rapoarte, note de intrare recepție prin care să se facă dovada intrării

in gestiune sau a prestării serviciilor in scopul obținerii de venituri impozabile si in folosul operațiunilor taxabile.

Organul de soluționare a contestației retine ca pentru a beneficia de deductibilitate la determinarea masei profitului impozabil a cheltuielilor si dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferenta achiziției de bunuri si servicii **nu este suficienta doar deținerea unei facturi, contribuabilul trebuind să justifice achiziția bunurilor/prestarea serviciilor cu documente întocmite potrivit specificului activității sale, astfel încât sa se poată stabili fără echivoc faptul ca respectivele achiziții/bunuri au fost efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni taxabile.**

Astfel, pe lângă factura de achiziție de bunuri, petenta ar fi trebuit sa prezinte documente care sa facă dovada intrării in gestiune, scopul pentru care au fost achiziționate, bunuri de consum, bunurile in care au fost incorporate.

In ceea ce privește achiziția de servicii, se retine ca potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității. Simpla prezentare a facturii nu este suficientă, societatea trebuie să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferentă.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a TVA aferente, înscrise în factura primită, **contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.**

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 contribuabilului (prestatorului) 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.

Se reține faptul că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Astfel, în speță se reține jurisprudența consacrată a Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr.1261/12.03.2014, prin care instanța a reținut faptul 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.”*

De asemenea, prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut și 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, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (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.

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

la dosarul cauzei, potrivit cărora:

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

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

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației, să probeze cu documente justificative faptul că deține documente/înscrisuri din care să rezulte că serviciile facturate (reparații auto, reparații tâmplărie PVC, servicii turistice) au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile și din analiza cărora să se poată stabili cu certitudine serviciile prestate care au fost facturate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere. Toate aceste documente trebuie să fie întocmite conform legii, confirmate și acceptate atât de beneficiar, cât și de prestator.

Or, X SRL nu a prezentat în afara facturilor, contracte, situații de lucrări, ordine de deplasare în cazul serviciilor turistice sau orice alte documente pe care le considera relevante în susținerea cauzei, fapt pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele petentei cu privire la deținerea de documente justificative.

În ceea ce privește afirmația petentei potrivit căreia stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor cu serviciile de cazare facturate petentei este „ lipsita de fundament, întrucât sectorul afacerilor nu se refera strict la activitatea de birou, ci implică și deplasări în teritoriu în vederea încheierii diverselor contracte” aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în lipsa prezentării de către petenta a unor documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală spre exemplu ordine de deplasare sau contracte colective de muncă în care să se prevadă drepturile angajaților de a beneficia de decontarea cheltuielilor pentru tratament sau odihnă și care să demonstreze ca serviciile turistice au fost efectuate în scopul realizării de venituri

impozabile și nu în scopul personal al beneficiarilor acestor servicii turistice, respectiv documente justificative de natura mijloacelor de probă din care să rezulte:

- persoanele care au beneficiat de aceste servicii
- care au fost obiectivele acestor deplasări și durata lor, în condițiile în care s-a susținut că acestea au fost efectuate „ în teritoriu în vederea încheierii diverselor contracte”
- decizii ale administratorului in care sa fie evidențiate clar aceste cheltuieli.
- legătura directă a acestor cheltuieli cu activitatea de prestări servicii pentru care a fost autorizată petenta;
- partenerii de afaceri care au fost contactați cu ocazia acestor deplasări și care au fost contractele încheiate și ce venituri au fost înregistrate ca urmare a efectuării acestor cheltuieli cu serviciile turistice.

Simpla mențiune a costului printr-o factură, fără o corelare cu alte documente precum contract colectiv care să ateste asumarea obligației de plată a prestațiilor pentru tratamentul sau odihna salariaților, contract individual care să ateste calitatea de salariat al beneficiarilor acestor servicii, decizia administratorului cu privire la suportarea unor asemenea prestații în favoarea salariaților, nu pot conduce la concluzia că aceste cheltuieli cu serviciile turistice au fost făcute în favoarea salariaților și în scopul realizării de venituri impozabile ale petentei.

Referitor la înregistrarea ca și deductibile la calculul profitului impozabil a unor cheltuieli cu servicii turistice, în speță, se reține **jurisprudența consacrată a Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr.3571/13.12.2016**, prin care instanța a reținut faptul că *„ in absența unui contract colectiv de muncă în care să se prevadă drepturile angajaților de a beneficia de decontarea cheltuielilor pentru tratament și odihnă, ori a unei decizii a administratorului statutar al societății ...în care să fie clar evidențiate aceste cheltuieli de natura socială, reține instanța de control că suma de ... a fost corect înlăturată din categoria cheltuielilor deductibile, fiind luată în considerare la stabilirea bazei impozabile. ”*

Referitor la documentele prezentate de petenta în justificarea achizițiilor constând în reparații auto, reparații tâmplărie PVC, servicii de cazare (facturile fiscale), acestea nu pot justifica necesitatea efectuării prestațiilor prin specificul activităților desfășurate, în lipsa unor documente justificative de natura mijloacelor de probă care 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 petentă.

Deoarece contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

Petenta nu a prezentat la dosarul contestației mijloacele de probă pe care legiuitorul le enumeră doar exemplificativ pentru a se putea demonstra realitatea și necesitatea efectuării prestărilor de servicii (pct. 48 din Norme) neputând astfel face dovada materială că prestările de servicii au fost efectuate în scopul obținerii veniturilor sale impozabile.

În condițiile în care, așa cum s-a reținut în cele ce preced deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturi, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice cu documente de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală care reglementează în domeniul impozitului pe profit, prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, precum și necesitatea prestării serviciilor respective în scopul obținerii de venituri impozabile, iar facturi fiscale prezentate nu au fost însoțite de documente doveditoare care să ateste realitatea și finalitatea acestor operațiuni, așa cum prevede legislația în vigoare, petenta nu are drept de deducere la determinarea masei profitului impozabil pentru cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza acestor facturi.

Fata de cele ce preced, argumentele petentei nu sunt în măsura să înlăture și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, deoarece deductibilitatea cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA este condiționată și de obligația petentei de a face dovada că bunurile și serviciile în cauză sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or simplele afirmații că *bunurile și serviciile achiziționate au concurat la realizarea de venituri și că au fost achiziționate în scopul amenajării și îmbunătățirii condițiilor de lucru* nu sunt suficiente pentru a demonstra scopul achiziționării acestor bunuri și servicii, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

c. În legătură cu capătul de cerere privind achiziția cantității de mp tâmplărie PVC în valoare de xxxxxx lei, considerată de organele de inspecție fiscală o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, se rețin următoarele:

In fapt, în cursul lunii decembrie 2012 petenta a înregistrat în evidența contabilă bonul de consum nr...../19.12.2012 reprezentând

consumul diverselor valori materiale, inclusiv cantitatea totală de xxxxx mp tâmplărie PVC.

În condițiile în care formularul C6 – Lista cuprinzând consumurile de resurse materiale pentru lucrarea „Rezervor Gurahonț” prezentat organelor de inspecție fiscală a confirmat consumul cantității totale de mp, pentru suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea cantității totale de mp tâmplărie PVC s-a stabilit ca petenta nu are drept de deducere a cheltuielii, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta nu aduce niciun argument sau document în susținerea cauzei care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

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

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

Prin urmare, în condițiile care nu s-a demonstrat ca bunurile achiziționate de către petenta au participat la realizarea veniturilor sale impozabile, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în suma de xxx lei reprezentând contravaloarea cantității totale de xxxxx mp tâmplărie PVC ca nefiind deductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil în baza art.21 alin 1 din Codul fiscal, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor TVA in suma de xxxxxxxx lei, se rețin următoarele

În fapt, în perioada verificată petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei aferente unor avansuri platite, în condițiile în care serviciile pentru care au fost achitate aceste avansuri nu au mai fost executate de către prestator până la data încheierii inspecției fiscale.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, in conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus citat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.**”*

Deoarece petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de proba din care să rezulte că serviciile pentru care au fost achitate aceste avansuri au fost executate de către prestator, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere pentru TVA in suma de xxxxxx lei aferente acestor avansuri.

Aspectele stării de fapt constatăte de organele de inspecție fiscală cu privire la dreptul de deducere a TVA aferente avansurilor plătite, consemnate prin actul administrativ contestat, respectiv Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 și care au făcut obiectul urmăririi penale în Dosarul penal nr...../P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, a fost confirmata de către organele de urmărire penală care în urma probatoriului administrat in cauza, respectiv raportul de expertiza fiscala, au stabilit că prejudiciul de xxxxxxxx lei reprezentând

TVA provine din faptul că societatea nu și-a ajustat TVA dedusă inițial pentru avansurile plătite, aferente unor servicii pe care prestatorul nu le-a executat până în prezent.

Mai mult, această stare de fapt constatată de organele de inspecție fiscală este confirmată și de constatările expuse în cuprinsul Procesului verbal înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.1...../08.10.2018 întocmit urmare constatării la fața locului la petenta X, în sensul în care organele de control, au consemnat explicit cu referire la TVA datorată suplimentar de către societatea X SRL, pentru perioada 2009 – 2013, stabilită în conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție prin Decizia 152/2002 în cauza Ten-a Baubedarf-Handel GmbH v Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, în suma de xxxlei provenită din faptul că societatea nu și-a ajustat TVA dedusă inițial **pentru avansurile plătite**, aferente unor servicii pe care prestatorul nu le-a executat până în prezent, că acesta este **corect încadrat la TVA dedusă eront**.

Referitor la impozitul pe profit în suma de xxxxxxlei, se rețin următoarele:

In fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu diverse bunuri și servicii reprezentând mobilier loc de joacă copii, geam termopan, cada hidromasaj, cazan apă caldă Vigas 60s, servicii turistice, tamplarie PVC, kit porți culisante, mobilier bucatărie, covor, piscină, etc.

În condițiile în care petenta nu făcut dovada utilizării acestor bunuri și servicii în scopul realizării de venituri impozabile, s-a stabilit că aceste sume sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În drept, **în materia impozitului pe profit**, pe perioada 2010-2015, sunt aplicabile prevederile:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În condițiile în care petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în motivarea contestației documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate în Codul de procedură fiscală care se demonstrează faptul că aceste achiziții de bunuri și servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003, privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aspectele stării de fapt constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la dreptul de deducere a TVA aferente avansurilor plătite, consemnate prin actul administrativ contestat, respectiv Decizia de impunere F-AR nr...../15.10.2015 și care au făcut obiectul urmăririi penale în Dosarul penal nr...../P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, a fost confirmată de către organele de urmărire penală care în urma probatoriului administrat în cauză, respectiv raportul de expertiză fiscală, au stabilit că prejudiciul de xxxx lei reprezentând impozit pe profit provine din faptul că societatea a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit reprezentând mobilier loc de joacă copii, geam termopan, cada hidromasaj, cazan apă caldă Vagas 60s, servicii turistice, tamplărie PVC,

kit porti culisante, mobilier bucatarie, covor, piscina, etc. cu toate ca aceste achizitii nu sunt aferente veniturilor impozabile.

3.4 În legătură cu capătul de cerere privind suma de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea transportului aferent echipamentelor achiziționate (Excavator) se rețin următoarele:

În fapt, în cursul lunii februarie 2010 și iulie 2010 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli ale perioadei (cont 624) suma totală de xxxxxx lei reprezentând contravaloarea transportului aferent echipamentelor achiziționate (Excavator KOMATSU și MF5465),

În drept, prin OMFP nr.1898/22.11.2013 pentru modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, se precizează:

51. - (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

(2) Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.”

Fata de prevederile legale invocate se constata ca, operațiunea de stabilire a costului de înregistrare in contabilitate a unui bun, in speța a unui element de stoc, denumita si evaluarea la data intrării in entitate a bunurilor, este legiferata de Reglementările contabile aprobate prin OMFP 3055/2009, care dedica acestor operațiuni o secțiune aparte, 8.1.1. "Evaluarea la data intrării in entitate", in care sunt prezentate costurile la care se înregistrează in contabilitate un bun cu ocazia intrării in entitate. In cadrul acestei secțiuni, la punctul 51 alin. (1) si (2) se fac precizări privind formarea costului.

Ca urmare, costul de cumpărare (achiziție) la care se înregistrează in contabilitate este format din toate elementele care sunt atribuibile acelui bun, respectiv:

- prețul de achiziție - din factura furnizorului
- taxele de import - taxe si comisioane plătite cu ocazia vămuirii, mai puțin TVA, daca firma este plătitoare de TVA
- alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor - inclusiv asigurarea pe timpul transportului
- comisioanele - taxa comisionar vamal

- transportul, cheltuielile de manipulare, depozitare, descărcare și alte asemenea.

Fata de prevederile legale mai sus invocate, se constata ca suma de xxxxxxlei reprezentând contravaloarea transportului aferent echipamentelor achiziționate (Excavator și MF5...) reprezintă un cost atribuibil echipamentelor achiziționate care trebuia inclus (prin capitalizare) în costul activelor și nu reprezintă un cost al perioadei.

Prin urmare, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au alocat pe seama cheltuielilor de exploatare in perioada ulterioara, aceste cheltuieli capitalizate in costul activelor în considerarea prevederilor pct.51, alin.1 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Afirmația petentei: *“contravaloarea transportului reprezintă un cost nerecuperabil”, ca nu se regăsește în actul normativ și implicit atrage nedeductibilitatea cheltuielilor”,* nu poate fi luată in considerare in soluționarea cauzei în condițiile in care aceasta sintagma „contravaloarea transportului reprezintă un cost nerecuperabil” inserata de organele de inspecție fiscală in cuprinsul actului de impunere reprezintă o interpretare de fapt a textelor de lege invocate, in sensul în care, costul de achiziție al unui bun reprezintă valoarea de intrare în patrimoniu, valoare care va fi recuperată de către entitate pe seama amortizării (în funcție de condițiile expres prevăzute de lege – durată normată și valoare de intrare situată peste un anumit plafon) fapt pentru care cuantumul cheltuielilor de transport reprezintă în fapt un element de cost care adăunează valoarea de achiziție a unui bun (în cazul de față echipament) și care urmează a fi recuperat de către societate pe seama amortizării.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.5 În legătură cu capătul de cerere privind suma de xxxx lei înregistrată, în cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010, pe seama conturilor de cheltuieli reprezentând consumul diverselor valori materiale indicate a fi încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret.

În fapt, în cursul perioadei iulie 2010 – septembrie 2010 petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli (contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”) suma de xxxxxx lei reprezentând consumul diverselor valori materiale înscrise (xxmp geam termopan PVC, cadă hidromasaj, cazan apă caldă Vigas 60S) indicate a fi încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret la obiectul

investițional „Proiectare și execuție mansardare imobil P (parter) existent – centru de agrement Moneasa, județul Arad”.

In drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale care sunt similare pentru întreaga perioadă verificată

- **art.21 alin.1** din același act normativ se precizează:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, în legătura cu valorile materiale înregistrate pe seama conturilor de cheltuieli (contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”) în suma de xxxxx lei reprezentând consumul diverselor valori materiale înscrise (13 mp geam termopan PVC, cadă hidromasaj, cazan apă caldă Vigas 60S) indicate a fi încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret la obiectul investițional „Proiectare și execuție mansardare imobil P (parter) existent – centru de agrement Moneasa, județul Arad”, organele de inspecție fiscală au constatat, în urma verificărilor efectuate că, acestea nu s-au regăsit în cuprinsul listei de cantități prezentate de petentă în baza bonului de consum nr...../31.12.2009.

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta nu aduce nici un document în susținerea cauzei care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, limitându-se la a afirma ca “ *societatea a pus la dispoziția echipei de control toate documentele care atestă realitatea operațiunilor,*

neexistând neconcordanțe în raport cu materialele puse în operă pentru edificarea obiectivului, aspect care de altfel, a fost verificat anterior de o altă echipă de inspecție fiscală și care a constatat realitatea operațiunilor.”

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

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

În condițiile în care X SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca aceste bunuri au fost încorporate în lucrări executate sau servicii prestate, respectiv încorporate în lucrările executate în favoarea Direcției Județene de Tineret la obiectul investițional „Proiectare și execuție mansardare imobil P (parter) existent – centru de agrement Moneasa, județul Arad” conform scopului declarat și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuielile cu nedeductibile fiscale la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat masa profitului impozabil aferent anului 2010 în suma de xxxxx lei, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu aceste capete de cerere.

Sușinerile petentei ca debitul de natura impozitului pe profit stabilit suplimentar, aferent perioadei verificate, **nu reflectă un calcul corect**, întrucât inspectorii fiscali, au interpretat eronat prevederile legale, nu sunt întemeiate și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă având în vedere că:

Potrivit constatărilor înscrise în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/15.10.2015, organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2009 – 30.09.2014, respectiv a impozitului pe profit, ținând cont și de sumele înregistrate în evidența contabilă a societății, respectiv de impozitul pe profit stabilit și achitat de către societate, situație prezentată detaliat în anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală.

Petenta se afla în eroare calculând impozitul stabilit suplimentar prin aplicarea cotei de 16% asupra cheltuielilor totale stabilite drept nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care analizând constatările înscrise în actul de control și a anexelor la raportul de inspecție se constata ca prin recalcularea profitului impozabil, redat explicit în Anexa nr.7 la RIF, nu s-a aplicat direct cota de 16% asupra cheltuielilor totale stabilite drept nedeductibile de către organele de inspecție fiscală, ci s-a ținut cont și de următoarele:

- venituri impozabile realocate în urma inspecției fiscale, la perioada la care se referă (în funcție de faptul generator);
- soldul contului 121 “profit și pierdere” (rezultatul brut);
- cheltuieli totale în suma de xxx lei aferente perioadei 01.09.2010 - 30.09.2010, au fost inițial incluse în costul activului(capitalizate), în urma inspecției fiscale parțiale, cu mențiunea că în perioada imediat următoare suma respectivă a fost eşalonată pe perioada duratei de funcționare a utilajului, faptul în sine fiind total ignorat de către petentă;
- calcularea eronată a impozitului pe profit de către societate(doar la anumite perioade), așa cum rezultă din anexa nr.7 la RIF.

Nici susținerile petentei cu privire la dubla impozitare a sumei de xxxxxx lei pe de parte de inspectorii fiscali, iar pe de altă parte prin impozitarea voluntară, nu sunt întemeiate, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca, în cursul lunii ianuarie 2014, petenta a înregistrat cu întârziere în evidența contabilă și tehnic-operativă factura/02.12.2013 în sumă de xxxx lei și TVA în sumă de xxx lei reprezentând “Lucrări conform situație de lucrări / Modernizare drum județean DJ709J, KM63-358 63-310, Dorobanți – Macea în cadrul proiectului Construcție drum de legătură Elek – Grăniceri” emisă către Consiliul Județean Arad cu încălcarea prevederilor pct.258 alin.(1) din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora „în contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au alocat suma de xxxxxx lei veniturilor impozabile aferente anului fiscal 2013 (fiind calculate majorări de întârziere conform celor precizate pe larg în cuprinsul anexei nr.6 și anexa nr.8), și au diminuat în același timp profitul fiscal aferent anului 2014 cu suma respectivă, nefiind realizată acea dublă impozitare pe care petenta în mod nejustificat a susținut-o.

Referitor la majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile în sumă de xxx lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR ../15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capetele de cerere privind majorările/dobânzile de întârziere în sumă de totală de xxx lei (xxxxxx lei + xxxxx lei) și penalitățile de întârziere în sumă totală de xxx lei (xxxxxx lei + xxx lei), calculate în sarcina petentei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art. 214 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală coroborat cu Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va:

DECIDE

- **Admiterea** contestației formulate de X SRL pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxx lei;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei;
- TVA suplimentar în sumă de xxxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxxxx lei;
- Penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei;

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR/15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad din cadrul AJFP Arad pentru suma totală de xxxxxxx lei.

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./15.10.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă de AJFP Arad, pentru suma de xxxxxx**lei** reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei;
- Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxx lei;

- Penalități de întârziere în sumă de xxxxxxxx lei;
 - TVA suplimentar în sumă de xxxxxx lei;
 - Dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxxxx lei;
 - Penalități de întârziere în sumă de xxxxxx lei
- prezenta decizie se comunica la:

- X SRL

- A.J.F.P Arad cu aplicarea prevederilor

pct. 7.4. din OPANAF nr.2.906/2014.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.