

## **DECIZIE nr. 3397/12.06.2019**

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub ... /06.07.2017 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /09.04.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către petenta X SRL cu adresa nr. fn/28.01.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /01.02.2019, prin care s-a comunicat faptul că prin Decizi civilă nr. .../23.01.2019 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara (prezentând un extras de pe portalul acestei instanțe), definitivă, s-a admis recursul formulat de

**Societatea X SRL**  
**CUI ...**  
**cu sediul în localitatea ... , ..., jud.Arad**

obligând DGRFP Timișoara la soluționarea pe fond a contestației administrative formulate de Societatea X SRL, înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr.... /29.06.2017 și la DGRFP Timișoara sub nr.... /06.07.2017.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../18.05.2017** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice privind suma totală de ... **lei** reprezentând:

- impozit profit: ... lei
- taxa pe valoarea adăugată: ... lei.

Prin Decizia nr. ... /19.02.2018 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../18.05.2017** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara.

Prin adresa Serviciului Juridic al DGRFP Timișoara nr. ... /13.03.2019, s-au transmis în fotocopie hotărârile judecătorești pronunțate în dosar nr. ... /108/2018, prin care a fost admisă *definitiv* acțiunea formulată de X SRL, prin Decizia civilă nr. ... din 23.01.2019, dispunându-se respingerea recursului formulat de recurenta-pârâtă Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara împotriva Sentinței civile nr. ... /14.09.2018 pronunțată de

Tribunalul Arad în dosarul nr. ... /108/2018, în contradictoriu cu intimatul-reclamant X SRL.

Prin Sentința civilă nr. ... /14.09.2018 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ... /108/2018 s-a admis acțiunea formulată de reclamanta X SRL, cu consecința anulării Deciziei nr. ... /19.02.2018 emisă de pârâta DGRFP Timișoara prin care a fost suspendată soluționarea contestației formulată împotriva deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017, pentru suma de ... lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei. Totodată s-a dispus și *„obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara, Serviciul de Soluționare Contestații, să soluționeze în fond contestația fiscală formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017.”*.

Urmare solicitării înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /01.02.2019 formulată de Societatea X SRL, prin care a transmis Sentința civilă nr. ... /14.09.2018 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. ... /108/2018, definitivă, prin care s-a admis acțiunea sa cu consecința anulării Deciziei nr. ... /19.02.2018 emisă de DGRFP Timișoara prin care a fost suspendată soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017 emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr.... /29.06.2017 pentru suma totală de ... lei reprezentând: ... lei – impozit pe profit și ... lei – taxa pe valoarea adăugată, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației și având în vedere dispozițiile art. 276 Cod procedură fiscală, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /25.02.2019, a comunicat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad următoarele:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta, în susținerea cauzei, invocă Sentința civilă nr. ... /2016 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. ... /108/2015, definitivă conform Deciziei civile nr. ... /28.06.2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, prin care cele două instanțe de control judiciar au admis acțiunea formulată de firma ... N SRL (furnizorul de motorină al petentei X SRL) cu consecința anulării în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-CS .../17.04.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .../17.04.2015 emise de AJFP Caraș-Severin, respectiv Decizia nr. ... /.... /10.09.2015 emisă de DGRFP Timișoara privind soluționarea celor două acte anteprecizate, Curtea de Apel Timișoara statuând următoarele:

*„În condițiile în care organul fiscal nu a probat caracterul nereal al operațiunilor și nici participarea reclamantei la o eventuală fraudă săvârșită de furnizori ori conștientizarea de către aceasta a unei posibile fraude (...)*

*Principiile dreptului comunitar în privința TVA se impun pentru aceleași rațiuni și în privința impozitului pe profit, fiind în discuție aceleași operațiuni de achiziție de motorină și având în vedere că în cauză nu s-a dovedit de către organul fiscal caracterul fictiv al operațiunilor ori participarea la o fraudă săvârșită de terțe persoane.”*

Având în vedere faptul că în Decizia de impunere nr. F-TM .../18.05.2017, care face obiectul contestației, atât în cazul impozitului pe profit, cât și în cazul taxei pe valoarea adăugată, au fost analizate operațiunile comerciale derulate de petenta X SRL cu furnizorul ... N SRL cu consecința stabilirii unor sume suplimentare în sarcina X SRL, pentru următoarele motive:

- potrivit investigațiilor, motorina nu ar fi putut proveni de la o persoană impozabilă înscrisă în facturile prezentate;
- tranzacțiile cu motorină nu au o proveniență economică legală;
- facturile nu conțin date reale, datele privind delegatul și numerele de autovehicule;
- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare de bunuri realizată de o persoană impozabilă, emitentă a facturii;
- nu se poate confirma prin nicio metodă realitatea tranzacțiilor,

în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (1) și alin. (4) Cod procedură fiscală, DGRFP Timișoara a solicitat Inspecției Fiscale completarea dosarului contestației cu precizarea exactă a sumelor reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar aferente operațiunilor comerciale reprezentând achizițiile de motorină realizate de petentă de la furnizorul ... N SRL, respectiv impozitul pe profit suplimentar rezultat din stabilirea ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei – pentru care petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală, în eventualitatea pronunțării unor soluții diferite, în legătură cu capetele de cerere care fac obiectul contestației.

De asemenea, având în vedere faptul că de la 01.11.2018, Inspecția Fiscală Arad este continuatoarea în drepturi și obligații a Inspecției Fiscale Contribuabili Mijlocii în legătură cu firmele cu domiciliul fiscal în județul Arad, DGRFP Timișoara a solicitat acesteia, în scopul lămuririi cauzei, efectuarea unei constatări la fața locului cf. art. 65 Cod procedură fiscală, la firma petentă, referitor la operațiunile derulate de aceasta cu ... N SRL, cu sediul în ... , str. ..., nr. ... , jud. Arad, ținând seama de considerentele Curții de Apel Timișoara expuse în Decizia civilă nr. ... /28.06.2017 pronunțată în dosar nr. ... /108/2015, anexată adresei, în cauză putând fi incidentă excepția lucrului judecat în ce privește operațiunile dintre cele două firme, aspect al stării de fapt ce se impune a fi verificat conform competențelor inspecției fiscale.

Totodată, în considerarea dispozițiilor E e ale art. 77 (2) Cod procedură fiscală, petenta a fost înștiințată asupra întreruperii termenului de soluționare a contestației, cu consecința prelungirii acestui – adresa nr. ... /01.03.2019.

AJFP Timiș – Inspecție Fiscală Serviciul IFPJ 3 a răspuns cu adresa TMG\_AIF ... /05.04.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.

TMR\_DGR ... /09.04..2019, anexând Referatul din data de 01.04.2019, în care și-a prezentat punctul de vedere în legătură cu solicitările din adresa nr. ... /25.02.2019.

În legătură cu aceste aspecte, vom reveni în cuprinsul prezentei decizii la secțiunea IV unde vor fi prezentate considerentele organului competent în soluționarea contestației.

Pe cale de consecință, D.G.R.F.P. Timișoara care a avut calitatea de pârâtă în dosar nr. ... /108/2018, în considerarea dispozitivului Sentinței civile nr. ... /14.09.2018 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. ... /108/2018, definitivă - „*obligarea pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara, Serviciul de Soluționare Contestații, să soluționeze în fond contestația fiscală formulată de reclamantă împotriva deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017.*”, se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de Societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Inspecția Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. ... /19.02.2018 emisă de DGRFP Timișoara.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, societatea petentă susține următoarele:

**1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

Obiectul principal de activitate al petentei este comerțul cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare, iar activitatea efectivă a societății este exploatarea balastierei situată pe teritoriul administrativ al Comunei ... și comercializarea agregatelor formate din nisip și pietriș. În desfășurarea activității economice principala resursă pentru realizarea veniturilor sale sunt combustibilii, în speță motorina, care este folosită atât pentru utilajele industriale cu care se exploatează, cât și la transportul produselor finite obținute. Motorina este achiziționată de la mai mulți furnizori interni, printre care și societatea ... **N SRL**, societate cu care petenta a derulat operațiuni comerciale de achiziții de motorină în perioada ianuarie 2014 - noiembrie 2014 în valoare totală de ... ,41 lei.

Din totalul acestor achiziții organele de control, prin Decizia de impunere nr. F-TM .../18.05.2017, contestată, stabilesc că suma de ... lei aferentă achizițiilor de motorină efectuate de către petentă de la societatea ... **N SRL**, nu este deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, deoarece societatea ... **N SRL** a achiziționat această motorină de la societatea **E ... SRL** care, la rândul ei, a achiziționat motorina de la societatea **O ... SRL**, care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea **G E SRL** și care la

rândul ei a achiziționat motorina de la societatea M ... SRL, societate care nu a declarat către fisc achiziții interne și intracomunitare începând cu anul 2013 și ca urmare, organele de control fiscal au concluzionat că achizițiile de la această societate sunt fictive.

Petenta se întreabă, retoric, dacă ar fi putut sau ar fi trebuit să știe că din totalul achizițiilor efectuate de la societatea ... N SRL, achizițiile de motorină în sumă de .... lei sunt fictive, atâta timp cât motorina respectivă a fost utilizată în activitatea economică sau a fost revândută către clienți. Se face precizarea că organele de control fiscal nu au stabilit că motorina achiziționată nu a fost livrată către petentă, ci doar faptul că societatea M ... SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative.

Mai mult decât atât, organele de control fiscal din cadrul AJFP Caraș Severin, prin Decizia de impunere nr.F-CS .../17.04.2015, rețin în totalul veniturilor impozabile realizate de către societatea ... N SRL și suma de ... lei aferentă livrărilor de motorină efectuate către petentă, iar organele de control fiscal din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii Timișoara, consideră că suma de ... lei aferente achizițiilor de motorină efectuate de la societatea ... N SRL ca nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Petenta consideră că tratarea, de către organele de control, a acestor venituri obținute de către ... N SRL ca fiind impozabile și taxabile, atrage caracterul de legalitate al acestor achiziții, conducând în mod indirect și la recunoașterea caracterului legal al achizițiilor și cheltuielilor directe, cu descărcarea din gestiune a combustibilului revândut sau utilizat în activitatea de exploatare a balastierei.

Petenta invocă jurisprudența europeană, respectiv Hotărârea CJUE pronunțată la data de 21 iunie 2012 în cauzele conexe C-82/II și C-142/1, având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Biróság (Ungaria) și de JászNagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungaria), Deciziile din 9 februarie 2011 și din 9 martie 2011, primite de Curte la 22 februarie 2011 și la 23 martie 2011, în procedurile Mahageben kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség (C-80/11) și Peter David împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Északalföldi Regionális Adó Felügyelőség (C-142/11), din care se citează:

*„1) Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit*

să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

2) *Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat."*

În altă ordine de idei, petenta încheie un contract de vânzare-cumpărare cu livrare succesivă cu societatea **Y SRL** prin care se obligă să livreze agregate beneficiarului.

Deoarece **Y SRL** își achită cu întârziere facturile, petenta acceptă prin actul adițional încheiat la data de 14.04.2014, să suporte comisioanele și dobânzile de factoring pe care cumpărătorul, în speță societatea **Y SRL**, este obligată să le achite către **BANCA Arad**. Astfel, în urma contractului de finanțare încheiat de către societatea **Y SRL** cu banca **BANCA Arad**, petenta încasează contravaloarea facturilor aferente agregatelor livrate în termenele stabilite, reușind astfel să-și continue activitatea economică.

Valoarea totală fără TVA a facturilor de achiziție reprezentând contravaloarea comisioanelor și dobânzilor de factoring pe care petenta s-a obligat să le suporte, conform actului adițional la contractul de vânzare-cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr.6 încheiat cu societatea **Y SRL**, pentru perioada fiscală 2014-2015, este de ... lei, valoare care a fost considerată nedeductibilă de către organele de control fiscal.

Petenta consideră că este abuziv ca fiscal să intervină în relațiile comerciale stabilite prin contracte juridice dintre două entități de drept privat, atâta timp cât prevederile contractuale nu sunt contrare legii. Petenta, prin faptul că a hotărât să suporte în sarcina sa costurile de finanțare ale clientului, a deblocat operațiunile comerciale angajate și a evitat starea de insolvabilitate evidentă de la acel moment. Cu sumele încasate de la clientul **Y SRL**, petenta a achitat la rândul ei furnizorii, salariile angajaților și taxele fiscale către stat, evitând falimentul.

Se invocă prevederile art. 21 alin.(1) din legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia nr.... din 29.06.2015 a Curții de Apel Oradea, din care se citează: " ... în primul rând

*organul fiscal și-a depășit atribuțiile intervenind în mod nepermis într-un raport contractual între privați." Această apreciere are la bază principiul forței obligatorii a contractului între părțile contractante (art. 969 Cod civil în vigoare la momentul respectiv) și principiul efectului relativității contractelor încheiate între părți (art. 973 Cod civil în vigoare la momentul respectiv). Pe cale de consecință, petenta consideră că suma de ... lei este deductibilă fiscal, fiind aferentă contractului încheiat și implicit obținerii de venituri.*

## **2. Cu privire la TVA în sumă de ... lei**

În desfășurarea activității economice principala resursă pentru realizarea veniturilor petentei sunt combustibilii, în speță motorina, care este folosită atât pentru utilajele industriale cu care se exploatează, cât și la transportul produselor finite obținute, fiind achiziționată de la mai mulți furnizori interni, printre care și societatea ... N SRL, societate cu care petenta a derulat operațiuni comerciale de achiziții de motorină în perioada ianuarie 2014 - noiembrie 2014 în valoare totală de ... ,41 lei. Din totalul acestor achiziții organele de control fiscal, prin Decizia de impunere nr. F-TM .../18.05.2017, au stabilit că suma totală de .... lei, din care TVA ... lei, aferentă achizițiilor de motorină efectuate de către petentă de la societatea ... **N SRL**, nu este deductibilă fiscal și ca urmare TVA în sumă de ... lei este nedeductibilă, deoarece societatea ... N SRL a achiziționat motorina de la societatea E ... SRL care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea O ... SRL, care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea G E SRL și care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea M ... SRL, societate care nu a declarat către fisc achiziții interne și intracomunitare începând cu anul 2013 și ca urmare achizițiile de la această societate sunt fictive.

Petenta invocă aceleași motive ca și la pct.1 Impozit pe profit, făcând trimitere la aceeași jurisprudență europeană citată anterior.

Se consideră că autoritățile fiscale sunt obligate să dovedească faptul că petenta știa sau ar fi trebuit să știe că furnizorul ... N SRL care a achiziționat motorina de la societatea E ... SRL care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea O ... SRL, care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea G E SRL și care la rândul ei a achiziționat motorina de la societatea M ... SRL și că ultimul furnizor este implicat într-o fraudă fiscală, atâta timp cât din totalul operațiunilor desfășurate, în speță din totalul de ... ,41 lei, doar achizițiile de motorină în sumă totală cu TVA de .... lei sunt fictive, iar restul ... ,41 lei sunt reale. Se face referire, în continuarea contestației, la faptul că organele de control fiscal din cadrul AJFP Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.F-CS .../17.04.2015 rețin în totalul TVA colectată și declarată către fisc de către societatea ... N SRL și suma de ... lei aferentă livrărilor de motorină efectuate către subscisă, iar organele de control fiscal din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii

Timișoara consideră că suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de motorină efectuate de la societatea ... N SRL ca nedeductibilă.

Deasemenea, petenta consideră că tratarea, de către organele de control din cadrul AJFP Caraș-Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, a acestor venituri obținute de către ... N SRL ca fiind impozabile și taxabile, atrage caracterul de legalitate al acestor achiziții efectuate de către petentă, conducând în mod indirect și la recunoasterea caracterului legal al achizițiilor și cheltuielilor directe, cu descărcarea din gestiune, a combustibilului revândut sau utilizat în activitatea de exploatare a balastierei.

În altă ordine de idei, petenta încheie un contract de vânzare-cumpărare cu livrare succesivă cu societatea Y SRL prin care se obligă să livreze agregate beneficiarului.

Deoarece Y SRL își achită cu întârziere facturile, petenta acceptă prin actul adițional încheiat la data de 14.04.2014, să suporte comisioanele și dobânzile de factoring pe care cumpărătorul, în speță societatea Y SRL, este obligată să le achite către BANCA Arad. Astfel, în urma contractului de finanțare încheiat de către societatea Y SRL cu banca BANCA Arad, petenta încasează contravaloarea facturilor aferente agregatelor livrate în termenele stabilite, reușind astfel să-și continue activitatea economică.

Valoarea totală a TVA aferentă facturilor de achiziție reprezentând contravaloarea comisioanelor și dobânzilor de factoring pe care petenta s-a obligat să le suporte, conform actului adițional la contractul de vânzare-cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr.6 încheiat cu societatea **Y SRL**, pentru perioada fiscală 2014-2015, este de ... lei, valoare care a fost considerată nedeductibilă de către organele de control fiscal.

Organele de control fiscal au considerat în mod eronat faptul că societatea datorează accesorii fiscale pentru faptul că a colectat cu întârziere TVA aferentă livrărilor efectuate către societatea Y SRL. Societatea a efectuat facturarea livrărilor efectuate conform prevederilor art.134 indice 1 din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 16. alin.(3) din Normele de aplicare a Codului Fiscal referitoare la art.134 indice (I), în sensul că livrările de agregate s-au făcut către depozitul clientului Y SRL, iar facturarea s-a efectuat la momentul în care clientul a dispus scoaterea acestor agregate pentru activitatea sa economică. După cum se poate vedea din situația întocmită de organele de control fiscal, în Decizia de impunere, petenta a efectuat transferuri de agregate către clientul Y SRL fără să le factureze, în perioada noiembrie 2014 - ianuarie 2015, perioada în care datorită condițiilor meteorologice clientul Y SRL nu a putut desfășura activitate economică fiind perioada de iarnă.

Având în vedere prevederile legale invocate, petenta consideră că organele de control fiscal au stabilit eronat faptul că exigibilitatea TVA, în cazul agregatelor de nisip puse la dispoziția clientului Y SRL a intervenit la



data transmiterii acestora în depozitul clientului și astfel subscrisa ar datora accesorii fiscale pentru facturarea cu întârziere a acestor livrări.

Petenta precizează că la momentul în care va primi decizia de impunere privind accesoriile stabilite aferente acestor stocuri puse la dispoziția clientului Y SRL, va contesta această Decizie.

Ca urmare a celor susținute, petenta solicită anularea în parte a deciziei de impunere și emiterea unei noi decizii care să reflecte situația reală și corectă.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Controbuabili Mijlocii Timișoara au consemnat următoarele:**

**1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei**

Perioada supusă controlului: 01.01.2012-31.12.2015

Deficiențe constatate la nivelul anului 2014:

**a) comert cu motorina**

Din actele și documentele puse la dispoziție de petentă pentru anul 2014 echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

Societatea achiziționează combustibil care are indicat drept furnizor firma ... N SRL (analizate în PV ... /18.04.2014 și care au fost aprovizionate de SC ... N SRL SRL pe relația cu SC E ... SRL) în baza facturilor prezentate în anexa nr 3 la RIF în valoare de ... lei și o TVA de ... lei.

În ceea ce privește aprovizionările cu motorina pe care erau menționate drept furnizor SC ... N SRL (RO ... ), acest aspect a fost verificat de către inspectorii din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală Deva, fiind încheiat în acest sens procesul verbal Nr.... /18.09.2014, din care se desprind următoarele concluzii:

Având în vedere faptul că M ... SRL societate generatoare a lanțului fictiv nu mai declară achiziții interne și intracomunitare din anul 2013, nu face importuri și nu mai depune nicio declarație fiscală din luna iulie 2013, achizițiile declarate de G ... SRL în anul 2014, sunt fictive generând astfel o fictivitate în lanț pe relația comercială M ... SRL - (G ... SRL, O ... SRL) - E ... SRL - ... N SRL - X SRL. În urma înregistrării în evidența financiar contabilă a X SRL de operațiuni fictive aferente relației comerciale cu ... N SRL pe relația cu E ... SRL, bugetul statului a fost prejudiciat cu diminuarea artificială a obligațiilor privind impozitul pe profit și TVA.

La încheierea PV nr. ... /18.09.2014 reprezentanții societății nu și-au exprimat nicio opinie cu privire la constatările consemnate și nici nu au depus contestație.

Prin adresa TMC-AIF ... /15.04.2017 s-a solicitat DRAF 5 Deva informații cu privire la măsurile luate ca urmare a controlului realizat.

Prin adresa nr. ... /24.04.2017 înregistrată la organul fiscal sub nr. TMC-AIF ... /05.05.2017 DGAF comunică sesizarea penală întocmită ca urmare a investigațiilor derulate de această direcție. În același timp au fost instituite măsuri asigurătorii potrivit Deciziei nr. ... /03.10.2014.

In sesizarea penala transmisa organelor de cercetare penală, societatea X este nominalizata ca „facand parte dintr-un sistem de fraudare a bugetului general consolidat, fiind identificata la nivelul doi al acestui lant de fraudare, ca beneficiar a facturilor fictive emise de societatile de la nivelul unu denumiti initiatori”.

Facturile care au mentionat ca furnizor ... N SRL (analizate in PV ... /18.04.2014 si care au fost aprovizionate de ... N SRL SRL pe relatia cu E ... SRL), inregistrate in evidenta contabila a petentei X SRL in anul 2014 in valoare de ... lei si TVA de ... lei, nu indeplinesc *conditiile de forma* prevazute de art. 155 din Codul fiscal, nu provin din operatiuni economice reale, urmare faptului ca:

- potrivit investigatiilor, motorina nu ar fi putut proveni de la o persoana impozabila inregistrata in facturile prezentate pentru motivele prezentate mai sus.

- tranzactiile cu motorina nu au o provenienta economica legala potrivit celor enumerate mai sus.

- facturile nu contin date reale, datele privind delegatul si numerele de autovehicule care ar fi efectuat transportul materialelor nu sunt recunoscute de persoanele care inregistreaza si nici de cei de care ar fi putut dispune de mijloacele de transport;

- conditia de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este indeplinita - nu se poate face dovada ca operatiunile sunt rezultatul unei activitati economice care sa fie concretizata intr-o livrare de bunuri realizata de o persoana impozabila, emitenta a facturii;

- nu se poate confirma prin nicio metoda realitatea tranzactiilor.

S-au mai avut in vedere si urmatoarele:

Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul Halifax C-2.../02:

*“Atunci cand o persoana sau grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unor situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu ar trebui luate in considerare, tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite, astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practici abuzive”;*

Decizia Curtii Europene nr. 439/2004 - Axel Kittel:

*“...daca, tinand cont de factori obiectivi, se poate constata ca livrarea este efectuata catre o persoana impozabila care a stiut sau putea sa cunoasca faptul ca, prin aceasta achizitie, a participat la o operatiune legata de fraudarea TVA, este de datoria instantei nationale sa refuze persoanei impozabile dreptul de deducere”;*

- prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, coroborate cu art. 6 alin(1) din Legea nr.207/2015 si art. 14 alin(2) din Legea 207/2015 privind Codul fiscal.

- art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata;

- prevederile O.M.F.P. nr. 2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Organele de inspectie fiscala au procedat la reconsiderarea tranzactiilor, reincadrand operatiunile conform celor mentionate mai sus, cu consecinta majorarii profitului impozabil aferent anului 2014 prin stabilirea sumei de ... lei drept cheltuieli nedeductibile fiscal, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Decizia V/2007 a ICCJ si art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003.

b) Societatea a inregistrat in anul financiar 2014 **cheltuieli cu combustibilul** fara a putea fi justificate, in suma de ... lei. Din fisele limita de consum (in baza carora au fost justificate consumurile) au rezultat doua aspecte concludente cu privire la imposibilitatea societatii de a justifica consumul inregistrat cu utilajele care au desfasurat activitate in balastiera si anume:

- operatorul utilajului (salariatul) este inregistrat cu timp de lucru mai mare decat orele inregistrate in statul de plata si pentru care a fost platit (in acest sens, in luna oct.2014 angajatul ... .. figureaza ca a lucrat pe utilaj 216 ore, in timp ce conform statului de plata/pontaj acesta a lucrat 168 ore, ceea ce conduce la constatarea ca acesta nu a lucrat orele inscrise in acea fisa limita de consum si pe cale de consecinta, in lipsa altor documente justificative organul de inspectie a considerat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul in limita orelor lucrate si a consumului mediu /ora inregistrat de utilaj);

- in ultima zi din luna, alimentarea (decontarea in fisa limita) cu combustibil a unor utilaje s-a facut cu o cantitate mai mare decat media zilnica de alimentare/ora, aceasta diferenta de alimentare nu a fost justificata cu ore de functionare a utilajului respectiv ( in acest sens, in data de 31.03.2014 potrivit fisei de alimentare, Excavatorul Hyundai s-a alimentat suplimentar cu cantitatea de 600 litri motorina (decontate conform fisei limita), pentru care nu se regasesc ca si corespondent orele lucrate. In prima zi a lunii aprilie s-a alimentat din nou cu combustibil in limita consumului mediu zilnic orar. Astfel, desi pentru acest utilaj consumul mediu in luna a fost de 17,14 litri /ora de functionare adica de 170 litri la 10 ore functionare/zi, in data de 31.03.2014 utilajul a fost alimentat cu 770 litri. In data de 31.03.2014 utilajul a functionat doar 4 ore, iar in prima zi din luna aprilie 2014 utilajul a fost alimentat din nou, rezultand ca alimentarea de 600 litri din 31.03.2014 nu are justificare. )

In concluzie rezulta ca cei 600 de litri decontati suplimentar in data de 31.03.2014, nu se regasesc justificati la consum/ore lucrate de utilaj si inregistrate in fisa limita din aceasta perioada.

Ca urmare, societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilul in suma de ... lei, care nu au fost destinate realizarii de venituri, incalcand astfel prevederile art. 19 alin. 1 si art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

### **c) comision factoring si comision finantare**

Din actele și documentele puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

În luna noiembrie 2014 și decembrie 2014 societatea înregistrează cheltuieli reprezentând comision factoring și comision finanțare în baza facturii .../10.11.2014 și ... /15.12.2015 emise de Y în valoare de ... lei + TVA ... lei. Din analiza documentelor puse la dispoziție de societate a rezultat că de fapt comisionul de factoring și de finanțare reprezintă în realitate un cost al societății Y ... SRL în vederea asigurării unor surse de finanțare necesare plății furnizorilor și nicidecum o cheltuială necesară în activitatea SC X SRL în vederea realizării de venituri impozabile.

Societatea prezintă în justificarea acestor comisioane „Contract de Vânzare-Cumpărare Comercială cu Livrare Succesivă și Rezerva a Proprietății” nr. 06/11.10.2013 și actul adițional la acest contract din data de 14.04.2014. Prin actul adițional încheiat între X SRL în calitate de vânzător și Y ... SRL în calitate de cumpărător, nu se modifică niciuna din clauzele contractuale inițiale ale Contractului de Vânzare-Cumpărare Comercială cu Livrare Succesivă și Rezerva a Proprietății” nr. 06/11.10.2013, dar este introdusă o prevedere nouă astfel:

*„[...] La data de 14.04.2014 partile au convenit la următoarea clauză privind contractul:*

*„În urma semnării contractului de factoring cu BANCA de către cumpărător pentru finanțarea achizițiilor de marfuri și servicii de transport, costurile privind comisioane de factoring și comisioane de finanțare se vor refactura în același quantum către vânzător, cumpărătorul obligându-se la plata imediată a facturilor către vânzător după cesionarea facturilor către Banca și obținerea finanțării”.*

În anul 2014 societatea înregistrează cheltuieli reprezentând comision factoring și comision finanțare în baza facturilor emise de Y în suma de ... lei

În contractul inițial se prevedea un preț de ... ron/tonă preț DDP, vânzătorul asigurând transportul până la depozitul beneficiarului, plata prețului se va face în cel mult 30 zile de la primirea facturii de către cumpărător, iar în caz contrar se va aplica o penalitate de plată de 1% pentru fiecare zi de întârziere, conform art. 23 din contract.

La semnarea actului adițional din 14.04.2014 se arată că toate celelalte clauze contractuale rămân neschimbate.

Contrar acestor prevederi contractuale, organele fiscale constată că:

- X SRL, deși nu a încasat la termen contravaloarea marfurilor livrate către Y ... SRL, nu a procedat, conform clauzei contractuale prevăzute la art. 23 din Contractul de Vânzare-Cumpărare Comercială cu Livrare Succesivă și Rezerva a Proprietății nr. 06/11.10.2013, la perceperea penalității de 0,01% din prețul de vânzare al marfii pentru fiecare zi de întârziere.

- Y ... SRL nu a plătit penalități, dar în schimb X SRL a înregistrat cheltuieli cu comisioane de factoring și comisioane de finanțare în baza facturilor emise de Y ... SRL. Facturile reprezentând comision de factoring și

comision de finantare au mentionate la rubrica „Denumirea produselor sau a serviciilor” doar „Comision factoring” si „Comision finantare”, fara a se mentiona pe factura contractul in baza caruia se factureaza aceste cheltuieli.

In fapt, costurile care initial erau in sarcina clientului (Y ... SRL) conform Contract de Factoring Nr. ... /14.04.2014 incheiat intre Y ... SRL in calitate de Aderent (beneficiar) si BANCA S.A. in calitate de Factor, au fost transferate in sarcina petentei X (furnizor de agregate catre ... International), prin incheierea unui act aditional care nu are legatura cu acest Contract de Factoring si in care Societatea X SRL nu are nici o calitate.

Astfel, incheierea unui simplu act aditional la contractul initial (Contract de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii), nu poate obliga Societatea X SRL la suportarea unor cheltuieli determinate de activitatea unui client, in speta de cheltuielile rezultate ca urmare a incheierii a Contractului de Factoring nr.... /14.04.2014 între Y ... SRL și BANCA S.A.

În realitate, comisionul de factoring si comisionul de finantare reprezinta o cheltuială efectuată de Y ... SRL in vederea asigurarii unor surse de finantare necesare platii furnizorilor si nicidecum o cheltuiala necesara in activitatea Societatii X SRL in vederea realizarii de venituri impozabile.

Din cele prezentate rezulta ca Societatea X SRL inregistreaza cheltuieli cu comisioane de factoring in suma de ... lei, această sumă reprezentând in realitate o cheltuială efectuată de Y ... SRL in vederea asigurarii unor surse de finantare necesare platii furnizorilor si nicidecum o cheltuiala necesara in activitatea X SRL in vederea realizarii de venituri impozabile.

Din analiza facturii ... /15.12.2015 (inregistrata in evidenta societatii in luna decembrie 2014) rezulta mai multe neconcordante si anume:

- factura este datata in 15.12.2015, mentiunea privind expedierea fiind in data de 15.12.2014;

- pe factura este mentionata ca data a platii 14.01.2016 ( 30 de zile de la data emiterii facturii), confirmând faptul ca factura s-a emis in 15.12.2015, rezulta astfel o intrebare cu privire la inregistrarea acesteia in luna decembrie 2014, intrucat este imposibil ca un document sa fie inregistrat in evidenta anterior emiterii lui.

Ca urmare a celor aratate mai sus, societatea a inregistrat cheltuieli (comision factoring si comision finantare) in suma de ... lei care nu au fost destinate realizarii de venituri, incalcand astfel prevederile art. 19 alin 1 si art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare .

Astfel, rezultă că suma de ... lei (... + ... + ... ) reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal aferente anului 2014. Consecința acestor aspecte o reprezintă recalcularea impozitului pe profit pentru anul 2014, în sumă de ... lei, după cum urmează:

- pierdere contabila 2014	minus ... lei
- cheltuieli nedeductibile societate (penalitati si alte cheltuieli nedeductibile)	... lei

- profit brut inainte de recuperarea pierderii	... lei
- pierdere de recuperat din anii anteriori	minus ... lei
- cheltuieli nedeductibile suplimentar stabilite de organul de control	... lei
- profit impozabil recalculat de organele de inspectie fiscala in anul 2014	... lei
- impozit pe profit stabilit de organele de inspectie fiscala in anul 2014	... lei
- diminuare a pierderii fiscale stabilita de societate in anul 2014	... lei

## **2. Cu privire la TVA în sumă de ... lei**

Urmare solicitarii de rambursare a soldului sumei negative a TVA din Decontul de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare, depus de Societatea X SRL, CUI R0... , la organul fiscal competent pentru perioada 01.11.2013 - 31.07.2016, sub nr. ... /28.08.2016, decont depus pentru luna iulie 2016, prin acest decont solicitandu-se rambursarea sumei de ... lei, acesta a fost transmis spre solutionare cu control anticipat catre organul de inspectie fiscala.

Ca urmare a verificărilor efectuate, s-au constatat următoarele:

### **a) comert cu motorina**

Tranzactiile comerciale derulate intre X SRL si ... N SRL au fost verificate de catre inspectori din cadrul Direcției Antifraudă Fiscală Deva, fiind incheiat in acest sens procesul verbal nr.... /18.09.2014. Din analiza informatiilor consemnate in acest document, au rezultat urmatoarele :

În perioada ianuarie 2014 - mai 2014, X SRL s-a aprovizionat cu motorină de la ... N S.R.L. Din analiza documentelor financiar contabile ale ... N S.R.L pentru aceeași perioadă, rezultă faptul că aceasta s-a aprovizionat cu motorină de la 2 furnizori: R ... SRL și E ... SRL. Din cele expuse mai jos rezultă faptul că relația comercială X SRL - ... N SRL - E ... SRL ar putea fi nereală:

- mijlocul de transport cu numărul de inmatriculare ... , care figurează pe facturile fiscale ca ar fi efectuat transportul de Motorina Euro 5 in perioada 2014, nu mai deține acest număr de inmatriculare din data de 09.11.2012, numărul actual fiind DJ-90-bUj apartinand societatii B SR.L.;

- mijlocul de transport cu numărul de inmatriculare ... aparține societății V &V S.R.L si are din data de 21.09.2012 numărul de inmatriculare ... si aparține societății K S.R.L. In urma verificărilor incrucisate a rezultat faptul ca mijlocul de transport cu numărul de inmatriculare ... nu a transportat combustibil (motorina euro 5), mai mult acest mijloc de transport nu mai deține numărul de inmatriculare ... din data de 20.09.2012 , acesta nefiind atribuit altui mijloc de transport.

- conform bazelor de date ANAF nu a putut fi identificata nicio persoana care sa dețină datele de identificare ale delegatului menționat pe facturile de aprovizionare.

Relația comercială dintre Societatea ... N S.R.L., în calitate de furnizor și Societatea X SRL în calitate de client, în perioada analizată, înregistrează o valoare de ... ,05 lei (valoare fără TVA). Decontarea relației comerciale s-a efectuat prin tranzacții bancare.

Verificând mijloacele de transport cu care s-a efectuat "livrarea" combustibilului (motorină Euro 5), în baza de date a Sistemului național de evidență auto, echipa de control a constatat faptul că:

- mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ... aparține societății V & V S.R.L și are din data de 21.09.2012 numărul de înmatriculare ... și aparține societății K S.R.L. În urma verificărilor încrucișate a rezultat faptul că mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ... nu a transportat combustibil (motorina euro 5), mai mult acest mijloc de transport nu mai deține numărul de înmatriculare ... din data de 20.09.2012, acesta nefiind atribuit altui mijloc de transport.

- conform facturilor de aprovizionare, ca însoțitor al mijlocului de transport cu numărul de înmatriculare ... figurează numitul ... identificat cu CI seria AS numărul ... .Conform bazelor de date ANAF nu a putut fi identificată nicio persoană care să dețină datele de identificare ale delegatului menționat pe facturile de aprovizionare.

Având în vedere faptul că M ... SRL, nu mai declară achiziții interne și intracomunitare din anul 2013, nu face importuri și nu mai depune nicio declarație fiscală din luna iulie 2013, achizițiile declarate de SC G ... SRL în anul 2014, fiind fictive, ar putea genera o fictivitate în lanț pe relația comercială M ... SRL - G ... SRL - O ... SRL - E ... SRL - ... N SRL - X SRL.

Aferent facturilor de achiziție de motorină care au înscris drept furnizor SC ... N SRL (analizate în PV ... /18.04.2014 și care au fost aprovizionate de SC M ... SRL pe relația cu SC E ... SRL), totalul TVA dedusă de societate în perioada 01.11.2013-30.06.2016 ca urmare a acestor achiziții este în suma de ... lei

Facturile care au înscris ca drept furnizor firma ... N SRL (analizate în PV ... /18.04.2014 și care au fost aprovizionate de ... N SRL pe relația cu SC E ... SRL), înregistrate în evidența contabilă a Societății X SRL, nu îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de art. 155 din Codul Fiscal, nu provin din operațiuni economice reale, urmare faptului că:

- potrivit investigațiilor, motorina nu ar fi putut proveni de la o persoană impozabilă înscrisă în facturile prezentate pentru motivele prezentate mai sus.
- tranzacțiile cu motorină nu au o proveniență economică legală potrivit celor enumerate mai sus.
- facturile nu conțin date reale, datele privind delegatul și numerele de autovehicule care ar fi efectuat transportul materialelor nu sunt recunoscute de persoanele care înscris și nici de cei de care ar fi putut dispune de mijloacele de transport;
- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei

activitati economice care sa fie concretizata intr-o livrare de bunuri realizata de la o persoana impozabila emitenta a facturii, potrivit celor aratate mai sus.  
- nu se poate confirma prin nici o metoda realitatea tranzactiilor.

Din cele prezentate anterior rezulta ca, Societatea X SRL nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cu aceasta suma urmand a se diminua TVA de rambursat.

### **b) comision factoring si comision finantare**

Din actele și documentele puse la dispoziție de petentă, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

In luna noiembrie 2014 si decembrie 2014 petenta inregistreaza cheltuieli reprezentand comision factoring si comision finantare in baza facturii .../10.11.2014 si ... /15.12.2015 emise de Y in valoare de ... lei. Din analiza documentelor puse la dispozitie de societate a rezultat faptul ca comisionul de factoring si de finantare reprezinta in realitate o cheltuială efectuată de Y ... SRL in vederea asigurarii unor surse de finantare necesare platii furnizorilor si nicidecum o cheltuiala necesara in activitatea X SRL in vederea realizarii de venituri impozabile .

Petenta prezinta in justificarea acestor comisioane „Contract de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii” nr. 06/11.10.2013 si actul aditional la acest contract din data de 14.04.2014. Prin actul aditional incheiat intre X SRL in calitate de vanzator si Y ... SRL in calitate de cumparator, nu se modifica nici una din clauzele contractuale initiale ale Contractului de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii" nr. 06/11.10.2013, dar este introdusa o prevedere noua astfel:

*[...] La data de 14.04.2014 părțile au convenit la următoarea clauză privind contractul:*

*„În urma semnării contractului de factoring cu BANCA de către cumpărător pentru finanțarea achizițiilor de mărfuri și servicii de transport, costurile privind comisioane de factoring și comisioane de finanțare se vor refactura în același quantum către vânzătorul , cumpărătorul obligându-se la plata imediată a facturilor către vânzător după cesionarea facturilor către Bancă și obținerea finanțării”.*

In anul 2014 petenta inregistreaza cheltuieli reprezentand comision factoring si comision finantare in baza facturilor emise de Y in suma de ... lei.

In fapt, costurile care initial erau in sarcina clientului (Y ... SRL) conform Contract de Factoring Nr. ... /14.04.2014 incheiat intre Y ... SRL in calitate de Aderent (beneficiar) si BANCA S.A. in calitate de Factor, au fost transferate in sarcina petentei X (furnizor de agregate catre ... International), prin incheierea unui act aditional care nu are legatura cu acest Contract de Factoring si in care Societatea X SRL nu are nicio calitate.

Astfel, incheierea unui simplu act aditional la contractul initial (Contract de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii), nu poate obliga Societatea X SRL la suportarea unor cheltuieli



determinate de activitatea unui client, în speta de cheltuielile rezultate ca urmare a încheierii a Contractului de Factoring nr... /14.04.2014 între Y ... SRL și BANCA S.A.

Ca urmare a celor arătate mai sus petenta a înregistrat cheltuieli reprezentând comision factoring și comision finanțare, pentru care a dedus TVA de ... lei care nu a fost destinată unor operațiuni taxabile, încalcându-se astfel prevederile art. 145 alin.2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din cele prezentate rezultă că, Societatea X SRL nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, cu această sumă urmând a se diminua TVA de rambursat.

În perioada 01.11.2013-31.07.2016 petenta a achitat către bugetul general consolidat al statului TVA în suma de ... lei.

Concluzii privind soldul sumei negative a TVA de rambursat pentru perioada 01.11.2013 - 31.07.2016 comparativ cu Decontul TVA pentru perioada 01.11.2013 - 31.07.2016, nr. INTERNT-... -2016 din 25.08.2016:

- Soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare ... lei
- TVA fără drept de deducere ... lei
- TVA ce îndeplinește condițiile de rambursare ... lei

**III.** Societatea X SRL cu sediul în localitatea ... , FN, jud.Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Timiș sub nr. J02/... /2009, are cod unic de înregistrare ... .

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**A.) Referitor la achizițiile de combustibil de la furnizorul ... N SRL**

În ceea ce privește achizițiile de combustibil efectuate de petentă de la firma ... N SRL, în sumă totală de ... lei, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că stabilirea acestei sume ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil a fost determinată de următoarele aspecte ale stării de fapt:

**1.** achizițiile de combustibil ar putea proveni din operațiuni economice nereale, prezentându-se posibilul lanț infracțional care ar fi generat diminuarea impozitului pe profit datorat de bugetului general consolidat al statului, organele de inspecție prezentând în detaliu motivele care au determinat această suspiciune și

**2.** suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziție combustibil (inclusă în totalul de ... lei) în legătură cu care, suplimentar de argumentele la care am făcut trimitere la pct. 1, organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative prezentate de petentă rezultând că nu există legătură de cauzalitate între efectuarea acestei cheltuieli și realizarea de

venituri, nefiind astfel respectate prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cele două situații determinând stabilirea în sarcina petentei a unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

De asemenea, aferent achizițiilor de combustibil de la firma ... N SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, bazat pe faptul că tranzacțiile comerciale derulate de petentă cu furnizorul ... N SRL sunt posibil fictive, existând posibilitatea prejudicierii bugetului de stat prin diminuarea artificială a obligației fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată.

***Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă petenta datorează obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care pe de o parte tranzacțiile comerciale dintre petentă și firma perteneră, ... N SRL, au făcut obiectul analizei a două instanțe de control judiciar, fiind admisă acțiunea în contencios fiscal a ... N SRL formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .../17.04.2015 și a actelor subsecvente cu consecința identificării unei alte stări de fapt decât cea constatată de autoritatea fiscală, dosar nr. ... /108/2015, iar pe de altă parte, așa cum au statuat definitiv instanțele de control judiciar în dosarul nr. ... /108/2018 „nu există pe rol niciun proces penal în ceea ce privește petenta sau administratorul acesteia”.***

În fapt, petenta X SRL, în cursul anului 2014, a efectuat achiziții de combustibil (motorină) de la firma ... N SRL în sumă totală de ... lei, pe care petenta a considerat-o cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, exercitându-și totodată și posibilitatea dreptului de deducere a TVA aferentă în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile derulate de petentă cu firma ... N SRL, constatând, în principiu următoarele:

- potrivit investigațiilor (fiind valorificate inclusiv constatările Direcției Antifraudă Fiscală Deva, respectiv procesul verbal nr. ... /18.09.2014), a rezultat suspiciunea că motorina nu ar fi putut proveni de la persoana impozabilă înscrisă în facturile prezentate inspecției fiscale;

- tranzacțiile cu motorină nu au o proveniență economică legală potrivit celor prezentate la pct. II al prezentei unde sunt redată constatările organelor de inspecție fiscală;

- facturile nu conțin date reale, datele privind delegatul și numerele de autovehicule care ar fi efectuat transportul materialelor nu sunt recunoscute de persoanele înscrise și nici de cei de care ar fi putut dispune de mijloacele de transport;

- condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei

activități economice care să fie concretizată într-o livrare de bunuri realizată de la o persoană impozabilă emitentă a facturii,;

- nu se poate confirma prin nicio metodă realitatea tranzacțiilor.

Pe cale de consecință, s-a considerat că tranzacțiile efectuate de petentă cu firma ... N SRL pot fi calificate ca fiind artificiale, nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat.

Prin urmare s-a făcut aplicațiunea prevederilor art. 11 din Codul fiscal, stabilindu-se că X SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor aferente achizițiilor de combustibil efectuate de la ... N SRL, respectiv nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Prin Decizia de impunere F-TM .../18.05.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată ca rezultat al tranzacțiilor posibil fictive dintre petentă și furnizorul ... N SRL.

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație, iar prin Decizia nr. ... /19.02.2018, D.G.R.F.P Timișoara, în temeiul art.277 alin.1 lit.a din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a *suspendat soluționarea cauzei* deoarece, în speță, au existat suspiciuni privind comiterea infracțiunii de evaziune fiscală, având în vedere ca urmare verificării s-a constatat că petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent tranzacțiilor cu firma ... N SRL, firmă în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat ca există suspiciunea unor operațiuni comerciale nereale și care pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor față de bugetul de stat, ceea ce a indicat existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. 1 lit. c din Legea nr. 241/2005; în cuprinsul Deciziei nr. ... /19.02.2018 fiind prezentată punctual atât starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală, cât și corespondența derulată de organul competent în soluționarea contestației cu organele de urmărire penală ca urmare a sesizării penale nr. A\_DAF ... /01.06.2016 a Direcției Generale Antifraudă Fiscală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți.

Împotriva Deciziei nr. ... /19.02.2018 emisă de D.G.R.F.P Timișoara petenta a formulat acțiune în contencios administrativ care a făcut obiectul dosarului nr. ... /108/2018 al Tribunalului Arad care a pronunțat Sentința civilă nr. ... **din 14.09.2018** prin care s-a admis acțiunea reclamantei X SRL, instanța dispunând totodată **obligarea** părții DGRFP Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații la soluționarea în fond a contestației formulate de X

SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017; Sentința civilă nr. ... /2018 a Tribunalului Arad a rămas definitivă prin pronunțarea Deciziei civile nr. .../23.01.2019.

În cuprinsul Deciziei civile nr. .../23.01.2019, Curtea de Apel Timișoara a reținut:

*„acest aspect a fost clarificat de prima instanță, care a solicitat informații de la Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism (...) care prin adresa nr. ... /II-1/2018 (...) a comunicat că în evidențele DIICOT nu figurează niciun dosar penal privind pe ... .. , administrator al X SRL și a existat pe rolul DIICOT - Biroul Arad dosarul nr. ... /P/2015, soluționat cu neînceperea urmăririi penale în data de 29.09.2015.*

*(...)*

*recurenta nefăcând dovada existenței vreunui dosar penal care să o vizeze pe reclamantă.”*

Astfel, procedând la antamarea fondului cauzei, DGRFP Timișoara, în considerarea prevederilor E e ale art. 276(1) Cod procedură fiscală, constată că petenta a depus în motivarea contestației sale la data de 10.07.2017, adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... /12.07.2017, mijloace de probă noi, respectiv hotărârile instanțelor de control judiciar din Dosarul nr. ... /108/2015 privind pe ... N SRL.

La dosarul cauzei se regăsește Decizia civilă nr. ... pronunțată în data de **28.06.2017** de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ... /**108/2015** având ca părți:

- DGRFP Timișoara personal și prin AJFP Caraș-Severin, având calitatea de pârâtă și

- societatea ... N SRL, în calitate de reclamantă.

Având în vedere că în cuprinsul acestei hotărâri judecătorești sunt analizate și operațiunile economice derulate de societatea ... N SRL cu petenta X SRL, redăm mai jos extrase din conținutul acesteia în vederea analizării stării de fapt fiscale din cauza supusă soluționării în conformitate cu art. 6 Cod procedură fiscală - *„pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii”* - și prin prisma considerentelor acestei instanțe de control judiciar care a considerat că prima instanță a pronunțat o hotărâre *„cu respectarea și aplicarea corectă a normelor de drept material”*, astfel:

*„Potrivit facturilor de livrare emise de SC ... N SRL, rezultă că din cantitatea totală de motorină achiziționată de la societățile comerciale E ... SRL și IP SRL, care însumează ... litri, reclamanta a revândut cantitatea de ... litri către societățile comerciale X SRL, H & H SRL și A ... SRL, situația privind livrările de motorină efectuate de reclamantă către societățile comerciale X SRL, H & H SRL și A ... SRL fiind prezentată în coloanele 7-9 din Anexa nr. 2.*

(...) întreaga cantitate de motorină achiziționată de la SC E ... SRL și IP SRL a fost înregistrată în patrimoniul SC ... N SRL, faptul că aferent fiecărei livrări există facturi, că aferent livrărilor efectuate de SC E ... SRL există documente de transport (scrisori CMR).

(...)

În ce privește lămurirea împrejurării dacă din documentele contabile rezultă că SC ... N SRL a încasat prețul de vânzare de la beneficiarii finali SC X SRL și H & H SRL expertul a analizat următoarele documente justificative: facturile emise de SC ... N SRL către societățile comerciale X SRL, H & H SRL și A ... SRL în perioada 14.03.2014 – 28.05.2014 având ca obiect vânzarea de motorină și extrasele de cont emise de societățile bancare .... Bank și .... Bank în care au fost consemnate încasările efectuate de SC ... N SRL de la beneficiarii către care au vândut motorină.

(...)

Din examinarea extraselor de cont emise de societățile bancare la care ... N SRL avea deschise conturi, s-a reținut că reclamanta a încasat prin conturile bancare contravaloarea facturilor emise către societăților comerciale X SRL, (...) oglinda facturilor emise și a sumelor încasate fiind redată în Anexa nr. 5 la raportul de expertiză.

Expertul a confirmat faptul că din documentele contabile prezentate rezultă că SC ... N SRL a încasat prețul de vânzare al motorinei achiziționate de la SC E ... SRL și IP SRL, **de la beneficiarii finali X SRL, (...)**

operațiunile economice și financiare reflectate în documentele justificative examinate conduc la concluzia existenței unor **tranzacții reale** în ce privește achizițiile de combustibil realizate de la E ... SRL și IP SRL, respectiv **revânzările aceluiași combustibil** către SC X SRL (...)"

În analiza speței, Curtea de Apel Timișoara a redat propria argumentație în filele 14 – 16, achiesând la argumentația Tribunalului Arad, concluzionând că:

„Curtea constată astfel că dispozițiile fiscale vizând deducerea TVA și recunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor sunt aplicabile în speța de față, încadrarea din punct de vedere juridic fiscal al achizițiilor efectuate de reclamantă neputând fi influențată prin atribuirea prevalenței formei facturilor asupra fondului și nici prin impunerea în sarcina reclamantei a unor sarcini greu de îndeplinit, constând în verificarea autenticității numerelor de înmatriculare a autocisternelor cu care furnizorii reclamantei au efectuat transportul de motorină.

În condițiile în care organul fiscal nu a probat caracterul nereal al operațiunilor și nici participarea reclamantei la o eventuală fraudă săvârșită de furnizori ori conștientizarea de către aceasta a unei posibile fraude, Curtea constată că în mod corect și legal aplicat prima instanță, cu prioritate, norma de drept comunitar, reținând din jurisprudența CEJ (...) că, atâta timp cât condițiile de fond privind livrarea de carburant sunt îndeplinite, iar facturile fiscale cuprind elementele esențiale, dreptul de deducere trebuie acordat, (...)

*Principiile dreptului comunitar în privința TVA se impun pentru aceleași rațiuni și în privința impozitului pe profit, fiind în discuție aceleași operațiuni de achiziție de motorină și având în vedere că în cauză nu s-a dovedit de către organul fiscal caracterul fictiv al operațiunilor ori participarea la o fraudă săvârșită de terțe persoane.”*

Având în vedere documentele și informațiile existente la dosarul cauzei, precum și faptul că DGRFP Timișoara a fost obligată la soluționarea contestației, în considerarea faptului că deși hotărârile instanțelor de control judiciar în cauza Dosar nr. ... /108/2015 depuse de petentă în motivarea contestației au fost transmise Inspecției Fiscale din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara conform art. 276(4) Cod Procedură Fiscală, acestea, conform Referatului nr. .... /09.08.2017 transmis cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .... /10.08.2017, s-au pronunțat într-un mod incomplet asupra acestora, DGRFP Timișoara cu adresa nr. ... /25.02.2019, a comunicat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad următoarele:

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta, în susținerea cauzei, invocă Sentința civilă nr. ... /2016 pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. ... /108/2015, definitivă conform Deciziei civile nr. ... /28.06.2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, prin care cele două instanțe de control judiciar au admis acțiunea formulată de firma ... N SRL (furnizorul de motorină al petentei X SRL) cu consecința anulării în totalitate a Deciziei de impunere nr. F-CS .../17.04.2015 și Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .../17.04.2015 emise de AJFP Caraș-Severin, respectiv Decizia nr. ... /.... /10.09.2015 emisă de DGRFP Timișoara privind soluționarea celor două acte anteprecizate, Curtea de Apel Timișoara statuând următoarele:

*„În condițiile în care organul fiscal nu a probat caracterul nereal al operațiunilor și nici participarea reclamantei la o eventuală fraudă săvârșită de furnizori ori conștientizarea de către aceasta a unei posibile fraude (...)*

*Principiile dreptului comunitar în privința TVA se impun pentru aceleași rațiuni și în privința impozitului pe profit, fiind în discuție aceleași operațiuni de achiziție de motorină și având în vedere că în cauză nu s-a dovedit de către organul fiscal caracterul fictiv al operațiunilor ori participarea la o fraudă săvârșită de terțe persoane.”*

Având în vedere faptul că în Decizia de impunere nr. F-TM .../18.05.2017, care face obiectul contestației, atât în cazul impozitului pe profit, cât și în cazul taxei pe valoarea adăugată, au fost analizate operațiunile comerciale derulate de petenta X SRL cu furnizorul ... N SRL cu consecința stabilirii unor sume suplimentare în sarcina X SRL, pentru următoarele motive:

- potrivit investigațiilor, motorina nu ar fi putut proveni de la o persoană impozabilă înscrisă în facturile prezentate;

- tranzacțiile cu motorină nu au o proveniență economică legală;
  - facturile nu conțin date reale, datele privind delegatul și numerele de autovehicule;
  - condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nu este îndeplinită - nu se poate face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizată într-o livrare de bunuri realizată de o persoană impozabilă, emitentă a facturii;
  - nu se poate confirma prin nicio metodă realitatea tranzacțiilor,
- în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (1) și alin. (4) Cod procedură fiscală, s-a solicitat Inspecției Fiscale să completeze dosrul cauzei cu precizarea exactă a sumelor reprezentând impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar aferente operațiunilor comerciale reprezentând achizițiile de motorină realizate de petentă de la furnizorul ... N SRL, respectiv impozitul pe profit suplimentar rezultat din stabilirea ca și cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil a sumei de ... lei – pentru care petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală, în eventualitatea pronunțării unor soluții diferite, în legătură cu capetele de cerere care fac obiectul contestației.

De asemenea, având în vedere faptul că de la 01.11.2018, Inspecția Fiscală Arad este continuatoarea în drepturi și obligații a Inspecției Fiscale Contribuabili Mijlocii în legătură cu firmele cu domiciliul fiscal în județul Arad, DGRFP Timișoara a solicitat, în scopul lămuririi cauzei, efectuarea unei constatări la fața locului cf. art. 65 Cod procedură fiscală, la firma petentă, referitor la operațiunile derulate de aceasta cu ... N SRL, cu sediul în ... , str. ..., nr. ... , jud. Arad, ținând seama de considerentele Curții de Apel Timișoara expuse în Decizia civilă nr. ... /28.06.2017 pronunțată în dosar nr. ... /108/2015, anexată adresei, în cauză putând fi incidentă excepția lucrului judecat în ce privește operațiunile dintre cele două firme, aspect al stării de fapt ce urma a fi verificat de organele de inspecție fiscală.

AJFP Timiș – Inspecție Fiscală Serviciul IFPJ 3 a răspuns cu adresa TMG\_AIF ... /05.04.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /09.04.2019, anexând Referatul din data de 01.04.2019, în care, în considerarea competențelor cu care sunt investite au procedat la indicarea sumelor solicitate, prin recalcularea rezultatului fiscal având în vedere strict influențele acestor cheltuieli în quantum de ... lei (... lei + ... lei), respectiv:

“În urma recalculării a rezultat că influența în impozitul pe profit pentru anul fiscal 2014 a fost diminuată cu pierderea fiscală înregistrată de societate în sumă de -... lei, rezultând un Impozit pe Profit suplimentar de ... lei defalcat în anexa nr. 1 la prezentul referat din care:

- Referitor la influențele pe care le au cheltuielile cu achizițiile de motorină realizate de petentă de la furnizorul ... N SRL în sumă de ... lei în

rezultatul fiscal în anul 2014, acestea au fost de diminuarea pierderii cu -... lei și o diferență de Impozit pe profit de ... lei prezentat în anexa nr. 2.

- Referitor la influențele pe care le au cheltuielile cu combustibilul consumat de utilajele societății și nejustificat în sumă de ... lei menționăm că influența în impozitul pe profit a fost de ... lei. (... x 16%).

Privitor la TVA stabilită suplimentar aferentă operațiunilor comerciale reprezentând achizițiile de motorină realizate de petentă de la furnizorul ... N SRL, acesta este în sumă de ... lei (... lei x 24% = ... lei) și este aferentă facturilor :

Factura nr. .... /14.03.2014 în sumă de .... lei baza de impozitare (...)

Factura nr. .... /8.04.2014 în sumă de .... lei baza de impozitare (...)

Factura nr. ... /14.04.2014 în sumă de .... lei baza de impozitare (...)."

Referitor la solicitarea de efectuare a unei cercetări la fața locului la firma petentă cf. art. 65 Cod procedură fiscală, organele de inspecție fiscală precizând „organul competent pentru efectuarea unei constatări la fața locului la Societatea X SRL este AJFP Arad, motiv pentru care organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș au procedat la solicitarea delegării de competență conform legislației în vigoare.”.

Urmare delegării de competență Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș a efectuat o constatare la fața locului la petenta X SRL, finalizată prin încheierea Procesului verbal nr. .... /05.06.2019, înregistrat sub nr. TMG\_AIF .... /06.06.2019, prin care s-au constatat următoarele:

- relația comercială dintre Societatea X SRL și furnizorul ... N SRL, nu are la bază un contract comercial în care să se stipuleze drepturile și obligațiile contractuale dintre cele două părți, printre care și obligația efectuării transportului, achiziția având la bază facturi întocmite pe suport de hârtie și declarație de conformitate a mărfii;

- petenta a prezentat facturi fiscale, declarații de conformitate, dar nu a prezentat documente de transport (CMR);

- s-au constatat inadvertențe înscrise în facturile aferentă cărora au fost prezentate avize de însoțire a mărfii, în legătură cu numerele auto înscrise, or, conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate pot dobândi valabilitatea de document justificativ doar dacă furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale;

- pentru achizițiile de motorină petenta deține extrase de cont emise de .... Bank, în care au fost consemnate plățile efectuate de societatea X SRL către furnizorul de motorină ... N SRL;

- conform fișelor de magazie parte din motorina achiziționată de petentă a fost utilizată pentru consumul intern (propriu) pentru care s-au întocmit bonuri de consum, organele de inspecție fiscală constatând însă însă că petenta nu a prezentat documente care să justifice acest consum;

- de asemenea, o parte din combustibilul achiziționat a fost revândut către clienții petentei, enumerați în fila 3 a PV nr. .... /05.06.2019, petenta



înregistrând astfel, în evidența financiar – contabilă, venituri din vânzarea mărfurilor.

**A.1) Referitor la achizițiile de combustibil de la furnizorul ... N SRL în sumă totală de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă petenta datorează obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care tranzacțiile comerciale dintre petentă și firma perteneră, ... N SRL, au făcut obiectul analizei a două instanțe de control judiciar, fiind admisă acțiunea în contencios fiscal a ... N SRL formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .../17.04.2015 și a actelor subsecvente, cu consecința identificării unei alte stări de fapt decât cea constatată de de autoritatea fiscală și în condițiile în care în Dosarul nr. ... /108/2018 instanța de control judiciar a statuat definitiv că „nu există pe rol niciun proces penal în ceea ce privește petenta sau administratorul acesteia”.**

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

*„(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.”*

Având în vedere cele mai sus precizate, 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.

Totodată, la art. 21 alin. 1 din actul normativ invocat mai sus, se stipulează:

*“(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.”*

Astfel, se reține că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, prevede:

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

*a) operațiuni taxabile;”* iar la art. 146 alin. 1 lit. a 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 de mai sus, 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.

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.

Astfel deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a 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 constată că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a 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 existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că, prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu îndeplinește condițiile legale pentru deducerea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri (motorină) la determinarea masei profitului și nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate de la firma parteneră ... N SRL pe motiv că, între aceste firme ar fi existat tranzacții artificiale care nu au un conținut economic, scopul esențial al acestora fiind de a evita impozitarea, având ca efect diminuarea obligațiilor fata de bugetul de stat, aspecte ale stării de fapt care nu au fost confirmate

de autoritățile competente ale Ministerului Public, și nici de către instanța penală, în mod definitiv - în acest sens facem trimitere la Decizia civilă nr. .../2016 a Curții de Apel Timișoara din considerentele căreia am prezentat un extras în fila 23 a prezentei decizii.

Pe cale de consecință, la data soluționării prezentei în legătură cu suspiciunile privind nerealitatea operațiunilor dintre petentă și furnizorul său, cu excepția precizărilor Curții de Apel Timișoara din decizia mai sus precizată, organului competent în soluționarea contestației nu i-a fost comunicată o stare de fapt diferită, în sensul de a fi prezentat la dosarul contestației vreo ordonanță/rezoluție sau hotărâre judecătorească emisă în cadrul vreunui proces penal care să-i antreneze răspunderea – în legătură cu infracțiunea de evaziune fiscală – a administratorului petentei sau a persoanei juridice vis-a-vis de operațiunile derulate cu furnizorul ... N SRL.

Astfel, în cauză devin lipsite de aplicabilitate dispozițiile pct.10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*„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.”*, în considerarea faptului că în Dosar nr. ... /108/2018 s-a statuat definitiv că **„nu există pe rol niciun proces penal în ceea ce privește petenta sau administratorul acesteia”** cu consecința obligării autorității fiscale la soluționarea pe fond a contestației.

Așa cum s-a reținut în cele ce preced, Decizia civilă nr. ... pronunțată în data de 28.06.2017 de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ... /108/2015 având ca părți:

- DGRFP Timișoara personal și prin AJFP Caraș-Severin, având calitatea de pârâtă și

- societatea ... N SRL, în calitate de reclamantă, a fost pronunțată în favoarea societății ... N SRL, concluzia instanței de control judiciar fiind în sensul **realității** operațiunilor derulate de furnizorii ... N SRL cu aceasta și subsecvent de ... N SRL cu beneficiarii finali, între care a fost indicată și petenta X SRL.

Deoarece în filele 23 – 25 am citat din cuprinsul acestei hotărâri, o reluare a argumentației instanței ar apărea ca redundantă, cu atât mai mult cu cât Decizia civilă nr. ... /28.06.2017 a fost transmisă inspecției fiscale competente la data comunicării adresei nr. ... /25.02.2018, autoritatea fiscală fiind parte în Dosarul nr. ... /108/2015.

Învederăm că prin adresa nr. ... /25.02.2018, DGRFP Timișoara a solicitat Inspecției Fiscale din cadrul AJFP Arad, în scopul lămuririi cauzei, efectuarea unei constatări la fața locului cf. art. 65 Cod procedură fiscală, la firma petentă, referitor la operațiunile derulate de aceasta cu ... N SRL, cu sediul în ... , str. ..., nr. ... , jud. Arad, ținând seama de considerentele Curții de Apel Timișoara expuse în Decizia civilă nr. ... /28.06.2017 pronunțată în dosar nr. ... /108/2015, constatările vizând, în principiu, următoarele:

- relația comercială dintre Societatea X SRL și furnizorul ... N SRL, nu are la bază un contract comercial în care să se stipuleze drepturile și obligațiile contractuale dintre cele două părți, printre care și obligația efectuării transportului, achiziția având la bază facturi întocmite pe suport de hârtie și declarație de conformitate a mărfii;

- petenta a prezentat facturi fiscale, declarații de conformitate, dar nu a prezentat documente de transport (CMR);

- s-au constatat inadvertențe înscrise în facturile aferent căroră au fost prezentate avize de însoțire a mărfii, în legătură cu numerele auto înscrise, or, conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate pot dobândi alitate de document justificativ doar dacă furnizează toate informațiile revăzute de normele legale;

- pentru achizițiile de motorină petenta deține extrase de cont emise de .... Bank, în care au fost consemnate plățile efectuate de societatea X SRL către furnizorul de motorină ... N SRL;

- o parte din combustibilul achiziționat a fost revândut către clienții petentei, enumerați în fila 3 a PV nr. .... /05.06.2019, petenta înregistrând astfel, în evidența financiar – contabilă, venituri din vânzarea mărfurilor.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că pe relația furnizorului ... N SRL cu petenta X SRL, factorul determinant care a condus la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina petentei – impozit pe profit și TVA – au fost determinate de opinia Inspecției Fiscale că achizițiile nu reflectă operațiuni reale pornind de la constatările DGAF.

Ori, prin Decizia civilă nr. ... /28.06.2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ... /108/2015 în cauza ... N SRL, considerentele instanței (parțial citate în cuprinsul prezentei) indică o altă stare de fapt fiscală, în sensul realității operațiunilor comerciale, fiind confirmată atât achiziția motorinei, cât și revânzarea acesteia.

Curtea de Apel Timișoara, a constatat, de altfel, că dispozițiile fiscale vizând exercitarea dreptului de deducere a TVA și recunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor neputând fi influențată „prin atribuirea prevalenței formei facturilor asupra fondului și nici prin impunerea în sarcina reclamantei a unor sarcini greu de îndeplinit, constând în verificarea autenticității numerelor de înmatriculare a autocisternelor cu care furnizorii reclamantei au efectuat transportul de motorină”.

În mod similar, în cauza supusă soluționării organele de inspecție fiscală au constatat indicarea unor numere de înmatriculare care ori nu aparțin categoriei auto „autocisternă”, ori nu mai sunt aferente vreunui mijloc de transport, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind că documentele prezentate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ în sensul Legii nr. 82/1991, republicată, fără a indica în mod E dispoziția legală care obligă la înscrierea datelor cu privire la mijloacele de transport, ca și element obligatoriu al facturii sau ale altor documente justificative.

În acest sens, invocăm Decizia nr. .... /2017 a ICCJ, care a statuat:

*“Mai mult, cu privire la pretinsa „absență din cuprinsul facturilor a numărului avizului de însoțire a mărfii care au stat la baza emiterii acestora”, precum și a următoarelor omisiuni „nu era completat la semnătura de primire și nu erau completate datele de identificare ale delegatului”, curtea de apel a constatat că, potrivit reglementărilor în vigoare atât la data emiterii facturilor, cât și la data exercitării dreptului de deducere al TVA-ului aferent acestora, nu era prevăzută în mod E condiția menționării în cuprinsul acestor facturi a „numărului avizului de însoțire a mărfii, respectiv a semnăturii la rubrica privind - semnătura de primire, precum și a completării datelor de identificare ale delegatului”, acestea nefiind cuprinse printre mențiunile E prevăzute de dispozițiile art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003.”*

Atâta timp, cât în cauză se demonstrează atât provenința bunurilor achiziționate (combustibil), cât și destinația finală a acestora, motivele invocate de inspecția fiscală [lipsa unui contract între părți, indicarea unor inadvertențe în completarea facturilor – care nu s-a demonstrat ca fiind elemente obligatorii impuse de legislația fiscală] nu sunt de natură a demonstra îndeplinirea/neîndeplinirea condițiilor de formă și fond astfel cum sunt reglementate la art.21, art.145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, aplicabil în perioada în care au fost efectuate achizițiile, conform principiului general de drept *tempus regit actum*.

Mai mult, conform celor statuate definitiv de către instanțele de control judiciar în Dosarul nr. ... /108/2018 că „*nu există pe rol niciun proces penal în ceea ce privește petenta sau administratorul acesteia*”, deși DGRFP Timișoara a solicitat inspecției fiscale, prin adresa ... /25.02.2019, analiza incidenței puterii de lucru judecat în ce privește operațiunile dintre petentă și furnizorul său - ... N SRL, aspect al stării de fapt ce se impunea a fi verificat conform competențelor inspecției fiscale, conform răspunsurilor transmise DGRFP Timișoara (adresa TMG\_AIF .... /05.04.2019 și PV .... /05.06.2019 ale AJFP Timiș – Inspecție Fiscală), nu s-a analizat incidența în cauză a acestei excepții de fond punând DGRFP Timișoara în situația de a fi în imposibilitatea clarificării stării de fapt raportat la normele legale incidente.

Referitor la analiza puterii lucrului judecat facem trimitere la jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția a II-a civilă -, respectiv Decizia nr. 1777/2015 pronunțată în ședință publică din 25 iunie 2015, care statuează:

*„Autoritatea de lucru judecat cunoaște două manifestări procesuale, aceea de excepție procesuală, conform art. 1201 C. civ. și aceea de prezumție, mijloc de probă de natură să demonstreze un anumit fapt în legătură cu raporturile juridice dintre părți, art. 1200 C. civ.*

*Dacă în manifestarea sa de excepție procesuală (care corespunde unui efect negativ, extinctiv de natură să oprească o nouă judecată), autoritatea de lucru judecat presupune tripla identitate de elemente prevăzută de art. 1201 C. civ. (obiect, părți, cauză), nu tot astfel se întâmplă atunci când acest efect important al hotărârii se manifestă pozitiv, demonstrând modalitatea în care au fost dezlegate anterior anumite aspecte litigioase în raporturile dintre părți, fără posibilitatea de a se statua diferit.*

*Altfel spus, efectul pozitiv al lucrului judecat se impune într-un al d... ea proces care are legătură cu chestiunea litigioasă dezlegată anterior, fără posibilitatea de a mai fi contrazis.*

***Între excepția autorității de lucru judecat și puterea de lucru judecat, există o distincție clară. Astfel, condiția de aplicare a autorității de lucru judecat presupune identitatea de acțiuni (părți, obiect și cauză juridică) ce oprește repetarea judecării, iar puterea, prezumția de lucru judecat, impune consecvența în judecată, astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre.”***

Pe cale de consecință, DGRFP Timișoara se află în imposibilitatea stabilirii stării de fapt, atâta vreme cât suspiciunile referitoare la nerealitatea operațiunilor nu au fost confirmate, iar analiza operațiunilor comerciale derulate între petentă și firma perteneră, ... N SRL, au făcut obiectul analizei a două instanțe de control judiciar, fiind admisă acțiunea în contencios fiscal a ... N SRL formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .../17.04.2015 și a actelor subsecvente, fiind stabilită o altă stare de fapt decât cea constatată de autoritatea fiscală.

Structura specializată de soluționare a contestațiilor se află în imposibilitatea de a se substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea deductibilității la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii cu montarea și întreținerea panourilor publicitare și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții sub aspect fiscal raportat la dispozițiile art. ... Cod procedură fiscală:

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

în cauză urmând a se face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, conform cărora:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:*

*“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*, motiv pentru care se va **desființa parțial** Decizia de impunere nr. **F-TM .../18.05.2017** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii Timișoara – Activitatea de inspecție fiscală în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând:

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

urmând ca organele de inspecție fiscală, continuatoare în drepturile Administrației pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara – Inspecție Fiscală, să procedeze la reanalizarea operațiunilor prin prisma prevederilor art.21, art.145, art. 146 și art. 155 din Codul fiscal, urmând a analiza incidența puterii de lucru judecat în ce privește operațiunile dintre petentă și furnizorul său, aspect al stării de fapt ce se impune a fi verificat conform competențelor inspecției fiscale.

De asemenea, cu ocazia reanalizării stării de fapt fiscale, se va verifica dacă pentru toate operațiunile efectuate sunt întrunite cumulativ condițiile de acordare a deductibilității cheltuielilor la calculul masei profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art. 21 alin. 1, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care jurisprudența europeană este imperativă în acest sens, fiind direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”, spre exemplificare Cauza **C-80/11 și C-142/11** din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

*„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective,*

că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.", și faptul că:

Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-.../00, Rec., p.I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p.I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

**A.2) Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit aferentă cheltuielii de ... lei reprezentând contravaloare achiziție**



**combustibil** în legătură cu care organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative prezentate de petentă rezultând că nu există legătură de cauzalitate între efectuarea acestei cheltuieli și realizarea de venituri, nefiind astfel respectate prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, **cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.**

În fapt, organele fiscale au stabilit că suma de ... lei reprezentând contravaloare achiziție combustibil reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, petenta nejustificând consumul înregistrat cu utilajele care au desfășurat activitate în balastiera, aspectele reliefate de inspecția fiscală fiind următoarele:

- operatorul utilajului( salariatul) este înregistrat cu timp de lucru mai mare decât orele înregistrate în statul de plată și pentru care a fost plătit (în acest sens, în luna oct.2014 angajatul ... .. figurează ca a lucrat pe utilaj 216 ore, în timp ce conform statului de plată/pontaj acesta a lucrat 168 ore , ceea ce conduce la constatarea că acesta nu a lucrat orele înscrise în acea fișă limită de consum și pe cale de consecință, în lipsa altor documente justificative organul de inspecție a considerat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul în limita orelor lucrate și a consumului mediu /ora înregistrat de utilaj);

- în ultima zi din luna, alimentarea( decontarea în fișă limită) cu combustibil a unor utilaje s-a făcut cu o cantitate mai mare decât media zilnică de alimentare/oră, aceasta diferență de alimentare nu a fost justificată cu ore de funcționare a utilajului respectiv ( în acest sens, în data de 31.03.2014 potrivit fișei de alimentare, Excavatorul Hyundai s-a alimentat suplimentar cu cantitatea de 600 litri motorină ( decontate conform fișei limită), pentru care nu se regăsesc ca și corespondent orele lucrate. În prima zi a lunii aprilie s-a alimentat din nou cu combustibil în limita consumului mediu zilnic orar. Astfel, deși pentru acest utilaj consumul mediu în luna a fost de 17,14 litri /ora de funcționare adică de 170 litri la 10 ore funcționare/zi, în data de 31.03.2014 utilajul a fost alimentat cu 770 litri.

În data de 31.03.2014 utilajul a funcționat doar 4 ore, iar în prima zi din luna aprilie 2014 utilajul a fost alimentat din nou, rezultând că alimentarea de 600 litri din 31.03.2014 nu are justificare. )

Astfel, concluzia desprinsă ca urmare a verificării documentare efectuate de organele de inspecție fiscală a fost că cei 600 de litri decontăți suplimentar în data de 31.03.2014, nu se regăsesc justificați la consum/ore lucrate de utilaj și înregistrate în fișa limită din această perioadă, cheltuiala cu combustibilul în suma de ... lei, nefiind destinată realizării de venituri, petenta

încălcând astfel prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, petenta contestă suma totală reprezentând impozit pe profit, însă în legătură cu cheltuiala de ... lei aferentă achiziției de combustibil, petenta nu prezintă motivele de fapt raportat la motive de drept pe care își întemeiază contestația, neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme situația constatată de organele de administrare fiscală în condițiile în care așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală acestea au suplimentat motivele dev fapt și de drept, în sensul celor mai sus descrise,.

Or, deși petenta în contestație referă la suma .... lei ca și sumă totală reprezentând contravaloarea achizițiilor de motorină de la furnizorul ... N SRL (total ce include și cheltuiala de ... lei) motivele sale converg exclusiv spre demonstrarea realității tranzacțiilor, situație care coincide cu lipsa prezintării motivelor de fapt și de drept în condițiile în care argumentul principal invocat de organele de inspecție fiscală îl reprezintă nejustificarea consumului înregistrat cu utilajele care au desfășurat activitate în balastieră, așa cum a fost redat mai sus.

**În drept**, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. (...)”*

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

**„ART. 269**

***Forma și conținutul contestației***

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

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

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

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

*„Art. 249*

***Sarcina probei***

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

Art. 250

### **Obiectul probei și mijloacele de probă**

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petenta înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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

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

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

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

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

*“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

*În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”*

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației însă pretențiile petentei nu sunt întemeiate pe nicio normă legală.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt raportat la motivele de drept pe care se sprijină contestația referitor la cheltuiala în sumă de ... lei, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care determină

pretențiile petentei din contestația formulată, pentru a emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel că pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit.

**B.) Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei (aferele anului 2014) și .... lei (aferele anului 2015) reprezentând contravaloarea comisioanelor și dobânzilor de factoring, respectiv a TVA aferentă în sumă de ... lei, pe care petenta s-a obligat să o suporte în locul clientului său, firma Y ... SRL către banca BANCA Arad, cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara este dacă pretenția petentei de a i se recunoaște această cheltuială ca deductibilă la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetul și solicitarea de recunoaștere a exercitării dreptului de deducere a TVA, se supun rigorilor legislației fiscale aplicabile în domeniu.**

**În fapt**, în data de 11.10.2013, între petentă, în calitate de vânzător și societatea Y ... SRL, în calitate de cumpărător, a fost încheiat contractul de vânzare – cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr. 6, având ca obiect livrarea de agregate de la vânzător la cumpărător.

În considerarea faptului că Y ... SRL, a achitat cu întârziere facturile emise de X SRL, petenta a acceptat prin actul adițional încheiat la data de 14.04.2014, să suporte comisioanele și dobânzile de factoring pe care cumpărătorul, în speță firma Y ... SRL, este obligată să le achite către BANCA Arad.

Astfel, petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă, cheltuieli reprezentând comision factoring și comision finanțare în baza unor facturi emise de Y ... SRL, considerându-le deductibile la calculul calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control, făcând aplicațiunea art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 1 (în cazul impozitului pe profit) și respectiv art. 145 alin.2 lit. a) (în cazul TVA) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că, în realitate, comisionul de factoring și de finanțare reprezintă un cost făcut de societatea Y ... SRL în vederea asigurării unor surse de finanțare necesare plății furnizorilor și nicidecum o cheltuială necesară în activitatea firmei X SRL în vederea realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

**a) în materia impozitului pe profit:**

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

- **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 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

**b) 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.

Totodată în cauză sunt incidente dispozițiile art.6 alin. (1) și art.7 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

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

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de achiziții de bunuri/servicii care au fost utilizate în activitatea unei societăți, se impune ca aceasta să prezinte documente de natura mijloacelor de probă care confirme faptul că destinația bunurilor/serviciilor a fost pentru realizarea de operațiuni taxabile.

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

- în data de **11.10.2013**, între petentă, în calitate de vânzător și societatea Y ... SRL, în calitate de cumpărător, a fost încheiat **Contratul de vânzare – cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr. 6**, având ca obiect livrarea de agregate de la vânzător la cumpărător;

- ulterior, la data de **14.04.2014**, între cele două părți a fost încheiat un **Act adițional** la Contratul de vânzare – cumpărare comercială cu livrare



sucsesivă și rezerva proprietății nr. 6 din 11.10.2013, care nu modifică niciuna din clauzele contractuale inițiale ale Contractului de Vânzare-Cumpărare comercială cu livrare succesivă și Rezervă a Proprietății nr. 06/11.10.2013, dar care introduce o nouă clauză, respectiv:

*„În urma semnării contractului de factoring cu BANCA de către cumpărător pentru finanțarea achizițiilor de mărfuri și servicii de transport, costurile privind comisioane de factoring și comisioane de finanțare se vor refactura în același quantum către vânzătorul, cumpărătorul obligându-se la plata imediată a facturilor către vânzător după cesionarea facturilor către Bancă și obținerea finanțării”.*

- în baza acestei clauze contractuale, societatea Y ... SRL emite facturi către petenta X SRL reprezentând comision factoring și comision finanțare pe care petenta le achită, înregistrând totodată în evidența sa contabilă această cheltuială ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit, respectiv exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale prin raportare la normele legale care reglementează în domeniul factoring-ului, contractul de **factoring** reprezintă acel **contract încheiat între o parte (furnizor) și o altă parte, întreprinderea de factoring (cesionar), prin care furnizorul cedează cesionarului creanțele născute din contracte de vânzare mărfuri încheiate între furnizor și clienții săi** – a se vedea Ordinul nr. 27 din 27 decembrie 2011 (\*actualizat\*) pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene emis de BANCA NAȚIONALĂ A ROMÂNIEI care la pct. 255 stipulează:

*„**Factoringul** este operațiunea prin care clientul, denumit aderent, transferă proprietatea creanțelor (facturilor) sale comerciale instituției, denumită factor, aceasta având obligația, conform contractului încheiat, de a asigura încasarea creanțelor aderentului. Instituția, pe baza documentelor primite, plătește valoarea nominală a creanțelor, mai puțin agio, fie imediat, fie la scadenta acestora sau la scadenta contractuală stabilită cu aderentii.”*

Această definiție este reluată și în Reglementările Contabile din 17 iulie 2015 conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul nr. 6 din 17 iulie 2015 al BNR, pct. 262.

Conform doctrinei juridice contractul de factoring constituie o tehnică financiară în strânsă legătură cu sectorul bancar, fiind, în principiu, o varietate a cesiunii de creanță. Printr-un contract de factoring o parte (furnizor) cedează cesionarului (întreprinderea de factoring) creanțele născute din contracte de vânzare de bunuri/servicii încheiate între furnizor și clienții săi

Participanții la operațiunea de factoring sunt aderentul, factorul și debitorul cedat.

*Aderentul* reprezintă un comerciant (persoana fizică sau persoana juridică) care efectuează acte de comerț constând în producerea și

comercializarea de marfuri, sau numai comercializarea de marfuri – în nume și pe cont propriu, sau prestări de servicii.

*Factorul* – poate fi numai o persoană juridică având calitatea de comerciant. Factorul trebuie să fie o instituție de credit sau o societate comercială specializată, autorizată conform condițiilor legislației naționale.

*Debitorul cedat* poate să fie orice comerciant, persoană fizică sau persoană juridică.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală a rezultat următoarea stare de fapt: costurile care inițial erau în sarcina clientului (Y ... SRL) conform Contractului de Factoring Nr. ... /14.04.2014 încheiat între Y ... SRL, în calitate de Aderent (beneficiar) și BANCA S.A., în calitate de Factor, au fost transferate în sarcina petentei X (furnizor de agregate către ... International), prin încheierea la data de 14.04.2014 a unui act adițional la Contractul de vânzare – cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr. 6 din 11.10.2013.

Problema supusă analizei autorității fiscale o reprezintă verificarea condiției impuse de legiuitor contribuabililor pentru ca aceștia să beneficieze finalmente de diminuarea impozitului pe profit, respectiv a TVA datorate bugetului de stat, respectiv în vederea realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

Așa cum rezultă din considerațiile legale și doctrinare prezentate în legătură cu contractul de factoring, aderent este acea persoană care furnizează bunuri/servicii care îi conferă dreptul la o creanță. În cauza supusă analizei, deși M ... SRL are calitatea de Aderent în contractul de factoring nr. ... /14.0.2014 încheiat cu BANCA SA, în calitate de factor, nu rezultă care sunt bunurile/serviciile care i-au fost livrate Societății X SRL pentru ca acesta din urmă să-și asume plata comisionului de factoring și comisionului de finanțare.

De altfel, deși contractul de factoring este un instrument bancar, nu rezultă că factorul l-ar fi acceptat în cadrul contractului de factoring nr. ... /14.0.2014, actul adițional din 14.04.2014 fiind încheiat între petentă și clientul său, firma Y ... SRL, exclusiv în legătură cu actul inițial Contractul de vânzare – cumpărare comercială cu livrare succesivă și rezerva proprietății nr. 6 din 11.10.2013.

Argumentul petentei din cuprinsul contestației că în lipsa preluării din sarcina clientului său, Y ... SRL, a comisioanelor de factoring și comisioanelor de finanțare, partenerul său ar fi intrat în insolvență, fapt care ar fi condus spre neîncasarea sumelor pe care Y ... SRL i le datorează petentei cu titlu de contravaloare agregate livrate de către petentă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele motive (în plus față de cele precizate în cele ce preced):

- obiectul de activitate al petentei nu conține activități care să îi confere acesteia dreptul/obligația de a prelua obligații fiscale ale clienților săi;

- petenta nu invocă în sprijinul modalității în care a înțeles să-și ajute clientul, prin acceptarea plății către acesta, firma Y ... SRL, a sumelor reprezentând comisioane de factoring și comisioane de finanțare, nicio normă legală care să o oblige sau măcar să-i dea dreptul de a acționa de o așa manieră;

- a se remarca faptul că din însăși definiția stipulată atât de legiuitorul european (Directiva 112 a TVA), cât și de cel național (Codul fiscal), respectiv:

• **Codul fiscal** - „Art. 145 - Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile;**”

• Directiva - „Art. 168 - “În măsura în care **BUNURILE ȘI SERVICIILE sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (...)**”, rezultă că trebuie probată destinația bunurilor/serviciilor ca fiind în scopul realizării de operațiunilor taxabile ale persoanei care exercită dreptul de deducere a TVA; or, în cauza supusă analizei plata comisionului de factoring și de finanțare (achiziționat de petentă și facturat de Y ... SRL) nu poate fi asimilat unei achiziții de bunuri sau servicii în sensul prevăzut de legiuitor, petenta achiziționând, în fapt, comisioane și dobânzi bancare aferente unei sume încasată de Y ... SRL care îi folosește acesteia din urmă.

În acest sens, exemplificăm factura seria MC nr. .../10.11.2014 emisă de furnizorul Y ... SRL către cumpărătorul X SRL în care la rubrica „*denumirea produselor și a serviciilor*” sunt înscrise „Comision factoring (...)” și „Comision finanțare (...)” sume care așa cum am reținut în cuprinsul prezentei au fost generate de contractul de factoring nr. ... /14.04.2014 încheiat între Y ... SRL, în calitate de aderent (beneficiar) și BANCA SA, în calitate de factor (fila 25 a RIF).

Sublinem faptul că, așa cum rezultă din definiția contractului de factoring, în cadrul acestui contract legiuitorul a prevăzut trei părți contractante: aderentul (beneficiar), factorul și debitorul cedat, în contestația formulată petenta neprezentând toate părțile incluse în contractul de factoring, respectiv nerezultând calitatea debitorului cedat, respectiv legătura causală dintre părțile contractului de factoring și obligativitatea/necesitatea achiziționării de către petentă a comisioanelor datorate de Y ... SRL cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei petenta nu are nicio calitate în contractul de factoring nr. ... /14.04.2014.

Din analiza dispozițiilor Noului Cod civil - art. 1270 care reglementează E că:

„ART. 1.270

*Forța obligatorie*

**(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.**

**(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege."**

rezultă că părțile sunt ținute să-și respecte clauzele stabilite prin acordul de voință, cu atât mai mult cu cât de respectare/nerespectarea acestor clauze au implicații în dreptul fiscal.

În concret, prin semnarea actului adițional din 14.04.2014, părțile (X SRL și Y ... SRL) au stabilit că în afară de clauza privind refacturarea comisioanelor de factoring și comisioanelor de finanțare de la Y ... SRL la X SRL, toate celelalte clauze contractuale au rămas neschimbate.

Totuși contrar prevederilor contractuale inițiale (incluse în Contractul de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii" nr. 06/11.10.2013) s-a constatat că petenta X SRL, deși nu a încasat la termen contravaloarea mărfurilor livrate către Y ... SRL, nu a procedat, conform clauzei contractuale prevazute la art. 23 din Contractul de Vanzare-Cumparare Comerciala cu Livrare Succesiva si Rezerva a Proprietatii nr. 06/11.10.2013, la perceperea penalitatii de 0,01% din pretul de vanzare al marfii pentru fiecare zi de intarzirere, încălcând prevederile art. 1270 din Noul Cod civil.

Referitor la jurisprudența invocată, Decizia nr. ... din 29.06.2015 a Curții de Apel Oradea, conform căreia:

*„... în primul rând organul fiscal și-a depășit atribuțiile intervenind în mod nepermis într-un raport contractual între privați.”*

aceasta nu poate fi luată în considerare în condițiile în care citatul petentei reprezintă de fapt un **extras din criticile recurenței** ridicate în fața instanței de recurs, spre exemplificare extindem citatul din Decizia nr. ... /29.06.2015, astfel:

*„Având în vedere cele enunțate anterior, recurenta considera ca, în ceea ce privește obligațiile suplimentare de plata aferente anilor 2009 și 2010, acestea au fost fixate în mod arbitrar, discreționar și în condiții total neprocedurale de către organul de inspecție fiscală astfel încât actele administrativ fiscale amintite în petit sunt viciate sub acest aspect al nerespectării procedurii de avizare, fiind nule.*

*Mai arată ca hotărârea a fost pronunțată cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.*

*Astfel, prima instanță, în mod eronat a considerat ca toate cheltuielile efectuate în temeiul contractului cu C. M. I. nu sunt deductibile.*

*În cele ce urmează, reiterează argumentele care au fost invocate în fața primei instanțe pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor.*

*Ca și motive de critică, aduce în atenția instanței de recurs următoarele aspecte:*

*(...)*

*Având în vedere ca înțelegerea partilor a avut un obiect bine precizat și o remunerație stabilită în contrapartida apreciază ca toate aceste cheltuieli de management trebuiau să fie considerate deductibile de către organul fiscal, întrucât în primul rând organul fiscal și-a depășit atribuțiile intervenind în mod nepermis într-un raport contractual între privați.”,*

și **nicidecum considerentele instanței de control judiciar**, care încep cu fraza:

*„Examinând sentința recurată, prin prisma motivelor de recurs, având în vedere actele și lucrările dosarului, instanța a constatat următoarele: ”, soluția instanței fiind în fapt „casarea în totalitate a sentinței atacate și trimiterea spre rejudecare la aceeași instanță de fond a cererii formulate de reclamanta SC I. M. E. SRL împotriva pârâtei D.G.R.F.P. C. N. prin AJFP BIHOR, pentru a se asigura partilor accesul la dublul grad de jurisdicție, ca garanție a legalității și temeiniciei hotărârii judecătorești ce va fi dată în cauză”.*

Mai mult, organul competent în soluționarea contestației, a consultat dosarul indicat în cuprinsul Deciziei nr. ... /29.06.2015, pe site-ul portal.just al Ministerului Justiției, secțiunea „Jurisprudență”, rezultând că soluția finală, pronunțată în urma casării (dosar ... /111/2014\*), a fost *în favoarea administrației fiscale* - Hotărârea ... /21.11.2016 a Curții de Apel Oradea.

Totuși, învederăm petentei că în ceea ce privește principiul libertății de gestiune al agentului economic – la care este posibil a fi dorit să se refere petenta în ceea ce privește paragraful citat din Decizia nr. ... **3 din 29.06.2015** a Curții de Apel Oradea conținând criticile recurente – Înalta Curte de Casație și Justiție în Decizia nr. **1194/13 aprilie 2016** a statuat:

*„Cât privește principiul libertății de gestiune a activității economice, acesta nu a fost contestat nici de organele fiscale și nici de curtea de apel. Este evident că operatorul economic este liber să angajeze orice tip de cheltuială, chiar voluptuoasă sau inutilă, însă, în măsura în care are pretenția să i se recunoască un caracter deductibil la calculul profitului impozabil, trebuie să se supună rigorilor legii fiscale. În același sens este, de altfel, întreaga jurisprudență a acestei instanțe (e.g. Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, secția de contencios administrativ și fiscal, nr. 974/2014).”*,

ori în condițiile în care petenta nu a respectat – așa cum rezultă din cele ce preced – normele legale fiscale, actul adițional încheiat nu este de natură a determina implicit deductibilitatea cheltuielilor cu comisionul de factoring și de finanțare cu consecința stabilirii și achitării la bugetul de stat a unui impozit pe profit diminuat, respectiv posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor efectuate de petentă cu achiziția unor

reprezentând cheltuieli cu comisionul de factoring și de finanțare de la firma Y ... SRL, respectiv nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../18.05.2017 urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de ... **lei** reprezentând: impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a), b) și 11.4 din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE :**

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând:

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

urmând ca organul de inspecție fiscală competent, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../18.05.2017** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... **lei** reprezentând impozit pe profit;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../18.05.2017** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice

emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

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

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,