

## **DECIZIE nr. 4385/429/31.10.2016**

privind contestația formulată de S.C. P S.R.L.  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..../22.07.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara cu adresa nr. ....../19.07.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ....../22.07.2016 asupra contestației formulate de

S.C. P S.R.L.

înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara sub nr. ....../13.07.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ....../22.07.2016.

S.C. P .R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-TM nr. ....../28.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, a Raportului de Inspecție Fiscală F-TM nr. ....../28.06.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara solicitând anularea în întregime a acestora.

Suma totală contestată este în suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând:  
- Impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei;  
- TVA suplimentar în sumă de xxxxx lei;

Contestația a fost semnată de împuternicitul legal al petentei, avocat ....., conform împuternicirii avocațiale existentă în original la dosarul cauzei, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-TM nr...../28.06.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, respectiv data de 29.06.2016, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara la data de 13.07.2016.

I. Societatea comercială S.C. P S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata nr. F-TM ...../28.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii, solicitând nulitatea absolută sau, în subsidiar, anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata nr. F-TM ...../28.06.2016, emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016, pentru obligațiile fiscale suplimentare în suma totală de **xxxxxxlei**, din care :

- suma xxxxxxx lei, reprezentând impozit pe profit;
- suma de xxxxx lei reprezentând TVA de plata ;

Totodată, petenta solicită suspendarea executării actelor contestate până la soluționarea definitivă a contestației.

### ***I. Deficiențe procedurale și formale ale raportului de inspecție fiscală, deciziei de impunere și a inspecției fiscale***

#### ***1. Nulitatea absolută conform art. 49 alin.1 lit. c C.pr. fisc. Actele atacate sunt afectate de o gravă și evidentă eroare.***

În motivarea acestui capăt de cerere, petenta invocă art. 49 alin.1 lit. c Cod pr. Fiscală, arătând că, la motivele de fapt prezentate în decizia de impunere la secțiunea 2.1.2 pct. 2 aferent impozitului pe profit (pg. 1,2), precum și în RIF (raportul de inspecție fiscală) la secțiunea III. 1.2 pct. II, III, IV, V (pg. 4-9), la secțiunea III. 1.3 pct. I, II, III, IV (pg. 10-15), la secțiunea III. 1.4 pct. I, II, III, IV (pg. 17-22), la secțiunea III. 1.5 pct. I, II (pg. 24-27), la secțiunea III. 1.6 pct. I (pg. 29-30) aferentă impozitului pe profit sunt considerate nedeductibile sume importante doar datorită faptului că: „(...) există suspiciunea că facturile emise de către societățile furnizoare nu reflectă operațiuni comerciale reale, transparente și legale, existând posibilitatea ca acestea să fi fost folosite în vederea producerii unor fraude fiscale...”, suspiciune care, în opinia sa, putea fi înlăturată simplu prin analiza facturilor de revânzare a acelor materiale de către petenta, lucru care nu s-a făcut.

De asemenea, la declararea nedeductibilă a TVA-ului pentru achiziții în sumă de xxxxx lei, s-a avut în vedere ca singur argument pentru această concluzie nedeclararea de către furnizori a acestor livrări către petentă sau a unor achiziții care poate să le susțină, fără a se avea în vedere documentele de vânzare generate de acele achiziții care demonstrează, în opinia sa, realitatea acelor tranzacții și deducerea legală a TVA-ului în suma stabilită suplimentar.

Totodată, afirmă că, organele de inspecție au omis să verifice mai multe aspecte care ar fi infirmat la prima vedere declararea nedeductibilă a mai multor sume, cum ar fi: realitatea utilizării materialelor de construcții la sediul său, realitatea utilizării unor cantități mari de combustibil pentru funcționarea

multiplelor utilaje ale sale pentru generarea de profit, realitatea efectuării unor cheltuieli în legătură cu cultivarea unei suprafețe de 20 ha de porumb cu privire la care petenta afirma ca, le-a pus la dispoziție și deține facturi de vânzare din care rezultă obținerea de profit cu respectiva activitate ș.a.

Or, petenta susține că, dacă toate aceste aspecte ar fi fost verificate în mod corespunzător de către organele fiscale, s-ar fi înlăturat cauzele considerate de ei ca determinante pentru declararea ca nedeductibilă a unei sume considerabile. Grava eroare de care sunt afectate actele atacate constă în reținerea unor stări de fapt nereale din cauza refuzului de a verifica toate elementele scriptice și faptice care să confirme sau să infirme o anumită situație.

Practic, declararea nedeductibilă a sumelor înscrise la punctele enumerate mai sus s-a făcut doar în baza unor suspiciuni, care, putând fi înlăturate prin verificare, ar fi determinat neemiterea actelor atacate.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită constatarea faptului că, actele atacate sunt lovite de nulitate absolută.

***2. Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul ACM constituită la nivelul Regiunii Timișoara, care a efectuat inspecția a emis avizul de inspecție fiscală doar în data de 23.06.2016, iar inspecția a început în 23.03.2016***

Invocă art. 122 alin. 1 și 2 C.pr.fisc., arătând că, în cazul său, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad a emis avizul de inspecție fiscală nr. F-AR ...../15.01.2016, iar cu toate acestea, AIF din ACM Timișoara care a efectuat efectiv inspecția fiscală a emis un aviz nr. F-TM ..... doar în data de 23.06. 2016, în condițiile în care inspecția fiscală a început la 23.03.2016 și s-a finalizat în 28.06.2016.

În aceste condiții, susține că, organele de inspecție fiscală au încălcat grav normele legale, inclusiv cele legate de competență, dat fiind că ACM Timișoara a început și derulat o inspecție fiscală cu privire la care a emis aviz doar AJFP Arad, instituție necompetentă în acest sens cu privire la petenta.

Potrivit art. 49 alin. 1 lit. a din C. pr. fisc: *„actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

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

Or, în cazul de față petenta susține că, fie s-a efectuat o inspecție fiscală fără un aviz emis legal fie, avizul emis a fost dat cu încălcarea prevederilor legale privind competența, oricare situație ducând la nulitatea RIF - ului și a deciziei de impunere.

***3. Depășirea termenului de inspecție fiscală***

Invocă prevederile art. 126 alin. 1 lit. din Codul de procedura arătând că, în cazul de față după cum rezultă din pct. 8 al raportului atacat, inspecția s-a derulat începând cu data de 23.03.2016 și până la 28.06.2016, ceea ce însumează un nr. de 97 de zile.

Normele juridice din procedura fiscală, așa cum este și norma enunțată sunt norme cu caracter imperativ. Dintre normele juridice imperative, cele mai multe sunt onerative, impunând cu caracter obligatoriu conduita stabilită.

Or, susține că, o nesocotire a unor astfel de norme cum este cea enunțată, duce la nulitatea absolută a actului încheiat cu nesocotirea ei.

Termenul stabilit de lege ca fiind maximal este destinat să ofere contribuabilului o dublă protecție: pe de-o parte, existența unui termen limită în care contribuabilul poate fi perturbat în activitatea sa de prezența organelor fiscale, iar, pe de altă parte, organele fiscale sunt obligate să de a dovadă de operativitate limitând astfel cuantumul eventualelor obligații fiscale accesorii pe care le-ar putea datora contribuabilul.

Având în vedere acest aspect, petenta susține că se încalcă dispoziția enunțată în cuprinsul contestației fapt care a adus o perturbare prelungită a activității sale și trebuie să atragă nulitatea inspecției fiscale.

## ***II. Cu privire la impozitul pe profit***

1. În legătură cu cheltuielile în sumă totală de xxxxxxx lei înregistrate, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2011, în baza unor documente distruse de incendiu și care nu au fost reconstituite

Petenta arată faptul că, a reconstituit o parte din documentele distruse, în măsura posibilităților fizice, fiind imposibila reconstituirea fiecărui document contabil în parte din cauza imposibilității obiective și că a demonstrat realitatea incendiului prin procesul verbal de intervenție al ISU, acesta constituind o cauză de forță majoră recunoscută *erga omnes*.

În ciuda acestei imposibilități obiective, petenta susține că, a confirmat și dovedit parțial realitatea operațiunilor înregistrate în contabilitate, care i-au permis, în opinia sa, deducerile efectuate.

Concluzionează că, declararea ca nedeductibilă a întregii sume pentru perioada 01.01.2011-30.06.2011 (xxxxxxx lei) fără a ține cont de cazul de forță majoră produs, reconstituirea în limita posibilităților a documentelor contabile, precum și realitatea operațiunilor care nu poate fi negată, vine ca o constatare nelegală a organelor de inspecție.

## ***2. Cu privire nerealitatea mai multor operațiuni comerciale***

Arată că, în actele atacate se consideră ilicită deducerea de la impozitul pe profit a mai multor sume generate de achiziția de către petentă a mai multor bunuri prelucrate sau livrate direct mai departe în scopul obținerii de profit.

Însă, susține că, aceste deduceri considerate nelegale au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală fără temei, doar în baza unor suspiciuni neimputabile ei, cum ar fi:

- numerotarea facturilor emise de către furnizori cu numere și date de emisie consecutive, în cuantum de până la xxxxxxx lei și achitarea în numerar integral la data emiterii lor;

- nedeclararea achizițiilor și livrărilor de către furnizori în declarația 394;

- neîncheierea unor contracte de vânzare cumpărare cu furnizorii;
- constatarea că la data efectuării inspecției unele societăți furnizoare erau inactive, fără a se avea în vedere că funcționau la data derulării relațiilor economice cu acestea;

Astfel, arată că pe de o parte, nu putea fi făcută răspunzătoare de unele omisiuni de evidență contabilă a furnizorilor, iar pe de altă parte, nu i se poate imputa aspecte care nu reprezintă o încălcare a unor norme legale sau a unor obligații (cum ar fi obligația încheierii unor contracte de vânzare cumpărare cu fiecare furnizor sau plata facturilor în numerar).

Referitor la starea de inactivitate a unor societăți, arată că, aceasta nu se regăsea la momentul derulării operațiilor economice. Spre exemplificare arată că, la analiza raporturilor cu SC. I SRL în valoare totală de xxxx lei pe perioada 01.07.2011-31.12.2011 se reține ca argument de nedeductibilitate a sumei declararea ca inactivă a societății de către ANAF în data de 04.04.2012, ulterior perioadei analizate. Aceeași situație se regăsește în RIF și cu privire la SC. W SRL și SC L&L SRL.

Mai mult, susține că, chiar dacă societățile furnizoare ar fi fost declarate inactive în intervalul derulării de operațiuni comerciale cu aceștia, nu putea sau nu avea obligația de a verifica situația fiscală a acestora, în acest sens invocând soluția CJUE în cauzele C-277/14, cauzele conexe C-80/11 B și C-142/11 ș.a.

Mai mult decât atât, din coroborarea aspectelor prezentate, petenta consideră că în mod forțat s-a ajuns la concluzia că operațiunile nu sunt reale și există suspiciune de fraudă fiscală, încălcându-se astfel principiul legalității și prezumția de nevinovăție.

În aceste condiții, petenta susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturi de vânzare ale bunurilor sau materiale cu privire la care se susține că există suspiciune de achiziții nereale sau a unor produse rezultate din prelucrarea acestora, facturi ce sunt însoțite de contracte de prestări servicii sau situații de lucrări aferente care dovedesc fără dubiu realitatea achizițiilor, documente de care organele de control au făcut abstracție încălcând dispozițiile art. 7 alin. 3 C. pr. fisc și nesocotind prevederile art. 12 alin. 4 C. pr. fisc.

### ***3. Cu privire la declararea ca nedeductibile a cheltuielilor aferente materialelor de construcții utilizate la sediul petentei***

Susține că a utilizat pentru construcția sediului și a punctului de lucru o serie de materiale de construcții și obiecte sanitare și de mobilier, pe care le-a evidențiat în cheltuieli deductibile astfel

- pentru perioada 01.06.2011 - 31.12.2011 cheltuieli cu materiale de construcții și alte articole de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice în cuantum de xxxxx lei;

- pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 cheltuieli cu materiale de construcții și alte articole de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în cuantum de xxxxxx lei;

- pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 cheltuieli cu materiale de construcții și alte articole de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în cuantum de xxxxx lei;

- pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014 cheltuieli cu materiale de construcții și alte articole de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în cuantum de xxxxxx lei;

- pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015 cheltuieli cu materiale de construcții și alte articole de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în cuantum de xxxxx lei;

În legătură cu aceste cheltuieli, petenta afirmă că este în măsura să demonstreze utilizarea fiecărui articol de construcție la sediul și punctul de lucru al petentei, fie chiar și printr-o expertiză tehnică de specialitate pe care o va solicita.

Astfel, arată că, la sediul său se desfășoară activitățile de spălătorie auto, service auto, bar și se deservesc birouri pentru activitățile de administrare a societății, iar la punctul de lucru se gareză utilajele pe care le utilizează în desfășurarea activităților economice derulate. Astfel că, nu doar indirect, ci chiar în mod direct spațiile în care s-au încorporat materialele de construcție și articolele deduse servesc la obținerea de profit prin desfășurarea în cadrul lor a unor activități dintre cele derulate de petentă.

#### ***4. Cu privire la deducerea cheltuielilor cu combustibilul***

Astfel cum rezultă și din procesul verbal de sechestru asigurător pentru bunuri mobile nr. .... din 14.06.2016 încheiat cu privire la petenta, aceasta afirmă că, deține în patrimoniu un număr de nu mai puțin de 13 autovehicule sau autoutilitare, toate folosite în derularea activităților economice generatoare de profit.

Având în vedere că cea mai mare parte dintre acestea sunt autoutilitare de tonaj greu, acestea au motoare de capacități mari cu consum foarte ridicat de combustibil, consum care diferă de o activitate la alta, neputând fi încadrat într-un standard clasic de consum.

În aceste condiții, afirmă că, nu este deloc deplasat consumul de combustibil evidențiat în contabilitatea sa, consum absolut necesar pentru prestarea serviciilor contractate de petenta inclusiv de utilitate publică, care au generat un profit impozabil semnificativ.

În concret, în opinia petentei, se impută în mod nelegal deducerea cheltuielilor cu combustibilii după cum urmează: pentru anul 2012 suma de xxxxx lei, precum și xxxx lei, pentru anul 2013 suma de xxx lei, pentru anul 2014 suma de xxxx lei, pentru anul 2015 suma de xxxxlei precum și 192.411 lei.

În legătură cu susținerile organelor de inspecție fiscală conform cărora petenta nu deținea recipient sau bazine pentru depozitare, petenta afirmă că, acestea nu sunt întemeiate câtă vreme nu s-a pus problema unei depozități efective pentru o perioadă de timp a combustibilului, ci acesta a fost folosit în mod regulat de către vehiculele deținute.

Afirmă că, a prestat servicii de utilitate publică în mod constat pentru un număr de mai multe instituții publice și primării cum ar fi: întreținere și reparații locuri de joacă pentru copiii, montarea de adăposturi pentru călători în stațiile de tramvai, montare stâlpi pentru plăcuțe denumire străzi, reparații carosabil, amenajare parcări și spații verzi și activități de salubritate, servicii publice care presupun preponderent folosirea de mijloace de transport, fie pentru deplasări în vederea efectuării lor, fie pentru prestarea lor efectivă. Astfel, în opinia sa, în aceste condiții sunt total nesuținute și netemeinice constatările conform cărora nu se justifică efectuarea cheltuielilor cu combustibil în scopul realizării de venituri impozabile.

#### ***5. Cu privire la limitarea la 50% a deducerii cheltuielilor aferente unor vehicule ale petentei***

Arată că, a utilizat cele 3 autoturisme Mercedes Benz exclusiv în scopul activității economice a societății, astfel, chiar dacă au existat unele situații în care din cauza specificului deplasărilor nu s-au putut întocmi foi de parcurs, a utilizat cele 3 autoturisme doar în interes economic.

Susține că, specificul activităților derulate pe o arie geografică foarte mare pe cuprinsul Județului Arad (13 primării) și chiar în Mun. Arad la o distanță considerabilă de sediul firmei (75 km) presupune deplasări constante și multiple din partea personalului. În aceste condiții, deplasarea la locul prestării activităților nu se poate realiza exclusiv cu autoutilitare, care, de cele mai multe ori, au locuri de pasageri foarte puține.

Totodată, susține că respectivele autoturisme au fost utilizate și de personalul administrativ în deplasări la organe ale statului, parteneri economici sau diferite instituții unde s-a impus prezența unui reprezentat în vederea administrării curente a activităților.

#### ***6. Cu privire la cheltuielile aferente cultivării terenurilor agricole***

Arată că, a început derularea și a unor activități agricole, de cultivare a aproximativ 20 ha teren, astfel că, în vederea cultivării acestuia a achiziționat semințe, îngrășăminte chimice, erbicide ș.a., însă, organele fiscale au considerat nedeductibile în mod nelegal sumele aferente acestor achiziții (xxxxxx lei în anul 2013, xxxxxx lei în anul 2014 și xxxx lei în anul 2015) din baza de impozitare, bazat pe următoarele argumente: că nu deținem terenul în proprietate și nu avem încheiate contracte dearendă, că nu deținem spații de depozitare, că nu am beneficiat de subvenție de la APIA, că nu am întocmit rapoarte de producție și că nu putem demonstra că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cu privire la aceste aspecte, petenta arată faptul că acele terenuri nu au fost intabulate, neavând cărți funciare, dar că s-au făcut toate demersurile necesare pentru intabularea acestora și întocmirea cărților funciare aferente, demersuri nefinalizate încă. Mai susține că terenurile figurează în evidențele

agricole și fiscale ale Primăriei Com..... pe numele asociatului unic, aspect pe care îl poate dovedi prin anexarea adeverinței eliberate în acest sens.

Referitor la critica conform căreia nu putem demonstra că cheltuielile cu terenurile agricole au generat profit, petenta anexează la dosarul cauzei acte de vânzare a cerealelor pe care organele de inspecție au refuzat să le aibă în vedere, acte care demonstrează, în opinia sa, fără echivoc obținerea de profit din activitățile agricole.

Astfel, concluzionează că, din moment ce a obținut profit din activitatea agricolă care a fost supus impozitării este normal să fi făcut și cheltuieli cu acest profit care este normal să fie dedus din baza impozabilă conform dispozițiilor legale.

#### **7. *Cu privire la plusul de inventar***

Petenta contestă, susținerile organelor fiscale cu privire la plusul de inventar conform cărora acesta se datorează faptului că au fost incluse pe cheltuieli în perioadele anterioare diverse materiale aprovizionate, fără însă ca ele să fie consumate efectiv la data intrării în gestiune sunt nereale și se bazează doar pe supoziții.

Petenta susține că, a achiziționat bunurile din inventar pentru a le utiliza în procesul de prestare a serviciilor și derularea lucrărilor pe care le avea angajate și că materialele au fost inventariate și evaluate conform dispozițiilor legale în vigoare, de către comisia de inventariere și trecute în lista de inventariere la data de 24.04.2016, listă pe care o anexează la dosarul contestației

### ***III. Cu privire la TVA***

**1. *Cu privire la neacordarea dreptului de deducere al TVA în sumă de 848.092 lei datorită unor deficiențe de înregistrare contabilă a furnizorilor,*** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II .2 – impozitul pe profit din cuprinsul contestației.

**2. *Cu privire la neacordarea dreptului de deducere al TVA aferent materialelor de construcții utilizate la sediul petentei și articolelor sanitare și electrice,*** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II.3 – impozitul pe profit din cuprinsul contestației.

**3. *Cu privire la limitarea la 50% a dreptului de deducere al TVA aferent unor vehicule,*** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II.5 – impozitul pe profit din cuprinsul contestației, cu precizarea faptului ca, *ad absurdum*, chiar dacă s-ar considera că nu a utilizat cele trei autoturisme în scop exclusiv economic, tot nu s-ar considera, în opinia petentei, nedeductibilă întreaga sumă dedusă de xxxxx lei, așa cum s-a procedat în decizia de impunere atacată, ci cel puțin 50% din aceasta, conform art. 145 ind. 1 alin. 1 C. fisc.

**4. *Cu privire la dreptul de deducere al TVA aferent combustibilului,*** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II.4 – impozitul pe profit din cuprinsul contestației.



**5. Cu privire la dreptul de deducere al TVA în suma de xxxxx lei aferenta unor cheltuieli înregistrate, în perioada ianuarie 2011 - iunie 2011, în baza unor documente distruse de incendiu și care nu au fost reconstituite,** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II.1– impozitul pe profit din cuprinsul contestației.

**6. Cu privire la dreptul de deducere al TVA aferent cultivării terenurilor agricole,** petenta prezintă aceleași argumente expuse la pct. II.6– impozitul pe profit din cuprinsul contestației.

În considerarea tuturor aspectelor prezentate, petenta solicită în principal, constatarea nulității absolute sau, în subsidiar, dispunerea anulării ca netemeinice și nelegale a Deciziei de impunere nr. F-TM.../28.06.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM..... din 28.06.2016 .

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere aferente diferențelor bazelor de impozit de plata F-TM ..../28.06.2016 încheiată la S.C. P S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificata fiind 01.01.2011 - 31.12.2015 - Impozit pe profit in suma de xxxxx lei;

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugata, perioada verificata fiind 01.01.2011 – 31.12.2015 - taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxxxxx lei;

În Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Administrației Pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul regiunii, au constatat următoarele:

**În ceea ce privește impozitul pe profit**

**1.** În perioada ianuarie 2011 - iunie 2011, SC P SRL a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil în baza unor documente distruse de incendiu produs la data de 01.07.2011 confirmat de Procesul verbal de intervenție nr..../01.07.2011 emis de Inspectoratul pentru Situații de Urgență Arad – Garda I și care nu au fost reconstituite, petenta neputând pune la dispoziția organelor de control toate actele financiar-contabile aferente perioadei ianuarie 2011 - iunie 2011.

Pe cale de consecință a fost stabilită ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit suma de xxxxxx lei ( xxxxxx lei din trim. I 2011 și xxxxx lei în trim. II 2011 reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, încălcându-se prevederile art.21 alin.4 lit. f din Legea 571/2003.

**2.** În perioada verificata, SC P SRL a înregistrat în evidenta contabila o serie de facturi de achiziție care ar fi fost emise de SC M SRL, SC I SRL, SC W SRL, SC L&L SRL, SC A SRL, SC V SRL, SC M SRL, SC M SRL și SC I SRL, firme care nu declara livrări către petenta în declarația informativă Cod 394 aferentă perioadei analizate. Facturile emise de aceste firme către SC „P”

SRL, au numere si date de emitere consecutive, au fost in suma de pana la XXXX lei (fiecare) si au fost achitate integral în numerar la data emiterii lor. De asemenea s-a constatat că, petenta nu are încheiate contracte de vânzare cumpărare cu furnizorii.

Urmare a analizării diferențelor din Declarația Cod 394 a firmelor furnizoare s-a constatat faptul ca firmele respective nu au înregistrat achiziții de bunuri care ar putea justifica livrarea ulterioara către SC P SRL.

Urmare aspectelor constatate mai sus organele de inspecție fiscală au avut suspiciuni ca facturile emise de către firmele furnizoare nu au reprezentat operațiuni comerciale reale, transparente și legale, existând posibilitatea ca acestea sa fi fost folosite în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente fictive, facilitând partenerilor avantaje fiscale necuvenite prin deducerea de cheltuiala si de TVA.

Mai mult, având in vedere ca in perioada verificată, unele firme au fost declarate inactive ca urmare a neîndeplinirii declarațiilor declarative, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC P SRL, nu avea dreptul de deducere a cheltuielilor la determinarea masei profitului impozabil.

**3.** În cursul perioadei verificate petenta a înregistrat pe seama conturilor de cheltuieli sume reprezentând consumul diverselor valori materiale de construcții (ciment, cărămida , țigla, beton, glet, mortar, adeziv, vopsea lavabila, faianța, gresie,etc), de natura obiectelor sanitare (fitinguri, calorifere, tub neon, țeava cupru, robineți, cada hidromasaj, etc), instalații electrice (centrala electrică, tuburi neon, corpuri iluminat, boiler, etc), indicate a fi încorporate la sediul social al petentei cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală că nu au legătura cu obiectul de activitate al petentei și care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție au considerat că aceasta a încălcat prevederilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal în sensul în care valorile materiale respective nu au fost încorporate în lucrări executate sau servicii prestate și pe cale de consecință nu sunt destinate a fi utilizate în scopul realizării de venituri.

Prin urmare, sumele înregistrate in conturile de cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca si cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.21, alin. 1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare

**4.** In urma verificărilor efectuate prin sondaj organele de inspecție fiscală au constatat ca petenta a înregistrat pe stoc combustibili în condițiile în care nu deținea recipienti/bazine pentru depozitarea combustibilului, ulterior (chiar si după 7 luni), stocul de combustibil fiind dat în consum și trecut pe cheltuieli, fără a putea justifica consumul și implicit efectuarea de cheltuiala în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, sumele înregistrate in conturi de cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca si cheltuiala nedeductibila fiscal

conform art.21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat faptul ca petenta înregistrează cheltuieli cu combustibilul fără a avea la baza documente justificative, în baza unor note contabile fără scop economic.

Prin urmare, sumele înregistrate in conturi de cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscala ca si cheltuiala nedeductibila fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

**5.** Organele de inspecție fiscala au constatat faptul ca petenta înregistrează cheltuieli aferente unor vehicule rutiere motorizate supuse limitării fiscale de 50%, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv cheltuieli cu întreținerea si reparațiile precum si cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar, considerându-le în totalitate deductibile în condițiile în care petenta nu prezintă documente justificative prin întocmirea foilor de parcurs, cu care sa justifice deductibilitatea integrala a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, sumele înregistrate in conturi de cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscala ca si cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.21,alin.(4), lit. t) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare și pct. 49<sup>2</sup> din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**6.** În perioada verificata, petenta a înregistrat achiziții de semințe si îngrășăminte chimice, folosite pentru a înființa cultura de porumb pe cca 20 ha, așa cum reiese din nota explicativa data de administratorul petentei.

In urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscala, s-a constatat ca petenta nu deținea teren in proprietate si nici nu avea încheiate contracte de arenda pentru suprafața cultivata, nu deținea spații de depozitare autorizate conform prevederilor O.U.G. nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, nu au fost întocmite rapoarte de producție pentru suprafețele cultivate și nu a beneficiat de subvenții APIA.

Având in vedere cele de mai sus, s-a constatat că petenta nu a pus la dispoziție documente prin care sa justifice cheltuiala efectuata, in condițiile in care a obținut venituri nesemnificative din vânzarea cerealelor si cu care să se poată demonstra ca aceasta cheltuiala efectuata a fost în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin urmare, sumele înregistrate in conturi de cheltuieli au fost considerate de organele de inspecție fiscala ca si cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioară.

7. În timpul efectuării inspecției fiscale respectiv în perioada 22.04.2016-09.05.2016, petenta a procedat la efectuarea inventarierii patrimoniului în baza prevederilor Legii 31/1990, a art.7 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 și a pct.2 alin.(1) lit. a) din anexa la OMFP 2861/2009 privind efectuarea și organizarea inventarierii patrimoniului și a Dispoziției de inventariere înregistrată la societate sub nr. .... /04,2016, constatându-se un plus de inventar la stocul de materii prime (ct.301) de XXXXX lei.

În ceea ce privește plusul de inventar constatat la stocul de materii prime, deoarece în timpul desfășurării inspecției fiscale nu s-au prezentat documente și nu s-au adus lămuriri prin nota explicativă dată de administratorul petentei, organele de inspecție fiscală au considerat că acesta este datorat faptului că au fost incluse pe cheltuieli în perioadele anterioare diverse materiale aprovizionate, fără însă ca ele să fie consumate efectiv la data intrării în gestiune.

Prin urmare, s-a considerat că, plusul de inventar în sumă de XXXXXXXX lei reprezintă venit impozabil la calculul profitului impozabil aferent și se adaugă veniturilor impozabile realizate de petentă în conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 2011 – 2015, respectiv a impozitului pe profit, situație prezentată detaliat în anexa nr.20 la Raportul de inspecție fiscală rezultând că societatea petentă datorează următoarele obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2011 – 31.12.2015:

- impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2011 în sumă de XXXXX lei

- impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2012 în sumă de XXXX lei

- impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2013 în sumă de XXXX lei

- impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2014 în sumă de XXXXX lei

- impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2015 în sumă de XXXXX lei

Total impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de XXXXXXXX lei

#### ***Cu privire la taxa pe valoarea adăugată***

1. În perioada verificată petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor în suma de XXXXX lei de la furnizori care nu au declarat livrări către SC P SRL, nu au declarat aceste livrări ca venituri sau TVA colectat ( informații rezultate din consultarea bazei de date a ANAF), nu au declarat achiziții care să poată susține livrările către SC P SRL sau nu erau înregistrați ca plătitori de TVA la momentul efectuării livrării către SC P SRL (SC V SRL,

SC M SRL, SC W, SC A SRL, SC L & L SRL, SC M SRL, SC I SRL, SC M SRL), petenta majorând nejustificat în acest fel TVA cu drept de deducere și în consecința diminuarea TVA de plată cu suma de **xxxxxx lei**.

2. În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, TVA deductibilă în suma de xxxx lei aferentă unor facturi reprezentând achiziții de materiale de construcții (ciment, cărămidă, țigla, beton, glet, mortar, adeziv, vopsea lavabilă, faianță, gresie beton preparat, etc), de natura obiectelor sanitare (fitinguri, calorifere, tub neon, Deava cupru, robineti, cada hidromasaj, etc), instalații electrice (centrala electrică, tuburi neon, corpuri iluminat, boiler, etc), diferite bunuri electrocasnice și elemente de mobilier, care nu au legătură cu activitatea petentei.

Petenta a efectuat aceste achiziții și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în condițiile în care în perioada verificată aceasta nu a avut eliberată pe numele său nici o autorizație de construcție (au existat autorizații emise pe numele administratorului –R.I), nu avut în patrimoniu nici un bun imobil care să necesite modernizare sau reparații, nu a avut nici un contract de închiriere unui bun imobil la care să efectueze investiții și de asemenea nici nu a înregistrat în evidența contabilă obținerea de produse în care să fi încorporat bunurile achiziționate.

Ca urmare a celor arătate mai sus s-a constatat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxxx lei**.

3. În perioada noiembrie 2012 - decembrie 2015 petenta a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând avansuri și rate lunare aferente achiziției a trei autoturisme ..... (situația facturilor se regăsește în anexa 13 la RIF)

Urmare a celor arătate mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că, SC P SRL și-a exercitat în mod nejustificat dreptul de deducere al TVA în suma de **xxxxxx lei**, fără a face dovada utilizării acestora cu foi de parcurs, prin urmare nu au fost respectate prevederile art.145<sup>1</sup>, alin 1 din Codul fiscal actualizat.

4. În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat pe parcursul perioadei 01.07.2011 - 31.12.2015 (anexa 15 la RIF) în contul 3022 "Combustibili" stoc de combustibil pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxx lei, depozitate la finele lunii (potrivit bilanțelor de verificare), în condițiile în care nu deținea recipienti/bazine pentru depozitarea combustibilului, ulterior, stocul de combustibil fiind dat în consum și înregistrat pe cheltuieli, fără a putea justifica consumul și implicit efectuarea de cheltuieli efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea în luna decembrie 2012 și iunie 2013 petenta a diminuat stocul de combustibil prin articolul contabil 455=3022, dovedind că achizițiile de combustibil nu au fost reale, ele nefiind dovedite ca fiind aferente unor operațiuni taxabile.

Totodată, în luna decembrie 2012 petenta a înregistrat potrivit balanței de verificare și fisei de cont 3022 „Combustibili”, o diminuare a stocului de combustibil în valoare de xxxx lei efectuând următorul articol contabil: - 303 = 3022 cu suma de xxxxxlei, suma de xxxxxlei fiind înregistrată în aceeași perioadă pe cheltuieli.

Pe cale de consecință, în condițiile în care SC P SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții de combustibili au servit operațiilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale petentei s-a considerat că aceasta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plată cu aceeași suma.

5. În perioada ianuarie 2011 - iunie 2011, SC P SRL și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxxx lei în baza unor documente distruse de incendiu produs la data de 01.07.2011 confirmat de Procesul verbal de intervenție nr...../01.07.2011 emis de Inspectoratul pentru Situații de Urgență Arad – Garda I și care nu au fost reconstituite, petenta neputând pune la dispoziția organelor de control toate actele financiar-contabile reconstituite aferente perioadei ianuarie 2011 - iunie 2011.

Pe cale de consecință s-a stabilit că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plată cu aceeași suma.

6. În perioada 22.04.2016 - 09.05.2016, petenta a procedat la efectuarea inventarierii patrimoniului în baza prevederilor Legii 31/1990, art.7 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 și a pct.2 alin.(1) lit. a) din anexa la OMFP 2861/2009 privind efectuarea și organizarea inventarierii patrimoniului și a Dispoziției de inventariere înregistrată la societate sub nr. ....../21.04,2016, în urma căreia s-a constatat un minus de inventar la gestiunea „Aparatură” (ct.2132) neimputabil de xxxx lei cu o TVA aferentă în sumă de xxxxxxlei

În condițiile în care SC P SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile lipsă au servit operațiilor taxabile sau scutite cu drept de deducere ale societății petente, s-a considerat că, aceasta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plată cu aceeași suma.

7. În perioada ianuarie 2013 - decembrie 2015 petenta a înregistrat achiziții de semințe și îngrășăminte chimice, folosite pentru a înființa cultura de porumb pe cca 20 ha, așa cum reiese din nota explicativă dată de administratorul petentei .

În urma verificării documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, s-a constatat că petenta

- nu deține teren în proprietate și nici nu are încheiate contracte de arenda pentru suprafața cultivată

- nu deține spații de depozitare autorizate conform prevederilor O.U.G. nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera

cerealelor și a produselor procesate din cereale, cu modificările și completările ulterioare.

- nu au fost întocmite rapoarte de producție pentru suprafețele cultivate.
- nu a beneficiat de subvenții APIA.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție s-au aflat în imposibilitatea determinării stării de fapt fiscale, petenta nepunând la dispoziție documente prin care să justifice exercitarea dreptului de deducere al TVA în sumă de 26.116 lei aferenta achizițiilor pentru producția agricolă.

Ca urmare celor constatate organele de inspecție fiscală au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă.

8. În perioada verificată petenta a efectuat livrări de cereale către beneficiari neplatitori de TVA, dar pentru care a întocmit facturi pe care a specificat “taxare inversă”

Astfel s-a considerat că petenta a aplicat eronat prevederile art. 160, alin. 1 și alin.2 lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru TVA în valoare de 2.950 lei și prin urmare organul de inspecție fiscală a stabilit TVA colectat suplimentar în suma de **xxxxx lei**.

Din documentele existente la dosarul cauzei se constată că Activitatea de Inspecție Fiscală, ulterior emiterii Deciziei de impunere F-TM nr...../28.06.2016 a formulat Sesizarea Penală nr. ....../29.06.2016, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la SC P SRL, ca autoritate fiscală constituindu-se parte civilă față de făptuitorul R,I, în calitate de administrator al SC P SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de xxxx lei reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată și obligații fiscale accesorii aferente, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite F-TM nr...../06.2016.

### ***Aspecte procedurale:***

#### ***1. Referitor la solicitarea contestatoarei de constatare a nulității absolute a actului administrativ fiscal ca urmare a faptului că actele au fost afectate de o gravă și evidentă eroare***

Prin contestația formulată petenta susține că actele atacate au fost afectate de o gravă eroare prin reținerea unei stări de fapt nereale din cauza refuzului de a verifica toate elementele scriptice și factice care să confirme sau să infirme o anumită situație

În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal, raportat la excepțiile procedurale ridicate de contestatară și tratate în prezentul capitol, organul competent în soluționarea contestațiilor reține că, art. 49 din Legea nr.

207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede expres situațiile care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv:

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

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;

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

acestea neregăsindu-se printre cele prevăzute de legiuitor.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice, noțiunea de **nulitate absolută se folosește pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță.

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.49 alin. (1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

Analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale aplicabile, petenta nedemonstrând care au fost elementele scriptice și factice care au fost ignorate de organele de inspecție fiscală și care au condus la reținerea unei stări de fapt nereale prin depunerea unor mijloace de proba noi care să infirme starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

**2. Referitor la susținerile petentei privind nulitatea actelor contestate fie din perspectiva emiterii avizului de inspecție fiscală de un organ incompetent fie a desfășurării inspecției fiscale fără un aviz emis legal**, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește competența de efectuare a inspecției fiscale la SC P SRL, se reține că, la data inițierii inspecției fiscale (15.01.2016), petenta făcea parte din categoria contribuabililor mijlocii a cărei competență de efectuare a inspecției fiscale era a Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii.



Prin urmare, în mod legal, în data de 15.01.2016, A.I.F. Contribuabili Mijlocii din cadrul A.J.F.P Arad a emis Avizul de Inspecție fiscală nr. F-AR ...../15.01.2016 prin care s-a comunicat petentei că, începând cu data de 30.01.2016, va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale în ceea ce privește impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2011 - 30.09.2015 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2011-31.12.2015.

Ulterior emiterii acestui aviz de inspecție fiscală, prin Ordin al Președintelui ANAF nr. 3649/15.12.2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii, s-a stabilit că, începând cu 01.02.2016, direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, prin administrațiile pentru contribuabili mijlocii constituite la nivelul acestora, administrează contribuabilii mijlocii care au domiciliul fiscal în raza teritorială a județelor aparținând regiunii respective, motiv pentru care administrarea și implicit competența de efectuare a inspecției fiscale la SC P SRL a revenit începând cu data de 01.02.2016 Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara.

Învederăm că, până la data de 31.12.2015, petenta a făcut parte din categoria contribuabililor mici, data de la care a trecut în categoria contribuabililor mijlocii și implicit, iar după data de 01.02.2016 conform Ordinului Președintelui ANAF nr. 3649/15.12.2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii a trecut în competența de administrare la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara.

În data de 09.03.2016 i s-a comunicat contribuabilului modificarea datei de începere a inspecției fiscale, respectiv 23.03.2016 având în vedere intrarea în vigoare la data de 01.02.2016 a Ordinului Președintelui ANAF nr. 3649/15.12.2015 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara nu avea obligația emiterii altui aviz de inspecție fiscală, în condițiile în care acesta a fost emis anterior de A.J.F.P. Arad, iar Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara este continuatoarea în drepturi și obligații a Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

În plus, în timpul efectuării inspecției fiscale, în urma verificării TVA - lui aferent perioadei 01.10.2015 - 31.12.2015, s-au constatat deficiențe și cu privire la impozitul pe profit pentru aceeași perioadă. Prin urmare s-a emis de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara Avizul de inspecție nr. F-TM ...../23.06.2016, prin care s-a extins inspecția fiscală pentru verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.10.2015-31.12.2015, în conformitate cu art. 122 alin.4 lit. c din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, activitatea contribuabilului

nu a fost afectata, deoarece documentele verificate cu ocazia verificării TVA - ului au stat si la baza constatărilor făcute cu privire la impozitul pe profit.

Având în vedere cele prezentate și temeiurile de drept invocate, nu se reține în soluționarea favorabilă a cauzei excepția necompetenței materiale a organelor de inspecție fiscală de emitere a avizului de inspecție fiscală sau a desfășurării inspecției fiscale fără un aviz emis legal, invocată de contestatară, nefiind încălcate prevederile legale privind competența de efectuare a inspecției fiscale, ambele avize de inspecție fiind emise de către organul fiscal competent în conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie.

**3. Cu privire la invocarea nulității actelor administrativ fiscale atrasă de nerespectarea art.126 alin.(1) lit. b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală organul de soluționare a contestației reține următoarele :**

Conform prevederilor art.126 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data începerii inspecției fiscale :

„ART. 126

„Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;

b) **90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;**

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1). ”

În ceea ce privește termenul începere și de încheiere a inspecției fiscale potrivit art. 123 și art. 130 alin.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală

ART. 123

Începerea inspecției fiscale

„ (2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control** ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.”

ART. 130

**„(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.”**

Inspecția fiscală a început în data de 23.03.2016, data înscrisă de organele de inspecție fiscală în registrul unic de control în conformitate cu art.123 alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și s-a finalizat la data de 23.06.2016, data la care administratorul petentei a fost înștiințat cu privire la discuția finală și în care acesta a notificat organele de inspecție că va formula în scris punctul său de vedere cu privire la constatările echipei de control conform înștiințării privind discuția finală înregistrată la societatea petentă sub nr. ....../06.2016, existentă în fotocopia la dosarul cauzei.

Legiuitorul a prevăzut la art.126 alin.(1) lit. b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, invocat de petentă, durata maximă de 90 zile pentru efectuarea inspecției fiscale generale, în cazul contribuabililor mijlocii.

De asemenea la alin. (2) al aceluiași articol, legiuitorul a prevăzut în mod expres că termenul de desfășurare a inspecției fiscale, prevăzut de art.126 alin.(1) din Codul de procedură fiscală este un termen sancționator numai în cazul în care „ *inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1)*”

Prin urmare, raportat la prevederile legale invocate, inspecția fiscală la SC P SRL s-a desfășurat din data de 23.03.2016 până la data de 23.06.2016 și nu 28.06.2016 cum a eronat a indicat petenta, nefiind depășit termenul prevăzut la art. 126 alin. 1 din Noul Cod de procedura fiscală,

Mai mult, chiar și în cazul depășirii celor 90 zile prevăzute de art.126 alin. 1 lit. b din Noul Cod de procedura fiscală pentru desfășurarea inspecției fiscale pentru contribuabilii mijlocii, petenta trebuia să se raporteze la termenul sancționator prevăzut expres de legiuitor la art. 126 alin. 2 din Noul Cod de procedura fiscală, termen după care echipa de inspecție fiscală nu mai putea încheia în mod valabil un raport de inspecție fiscală și o decizie de impunere.

Astfel, nu poate fi reținut argumentul petentei potrivit căruia termenul de 90 zile prevăzut la art.126 alin.1 lit.b din Codul de procedură fiscală privind durata inspecției fiscale este imperativ și nici încălcarea de către organele de inspecție fiscală a acestui termen care să determine nulitatea absolută a actului încheiat.

Mai mult, învederăm că, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

De altfel, sancționarea cu nulitatea absolută a unui act de impunere datorită depășirii duratei inspecției, indiferent de circumstanțele care au

determinat aceasta situație și indiferent dacă depășirea, prin ea însăși, a produs sau nu vătămarea persoanei controlate nu ar atrage decât supunerea contribuabilului la o nouă verificare, cu consecințe în ceea ce privește afectarea activității curente a acestuia și ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevăzut prin lege un termen de realizare a inspecției fiscale.

De asemenea, la art.49 alin. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, respectiv: este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența; nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent; și este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

În consecință, se reține că nu există elemente care să determine nulitatea actelor fiscale, prelungirea duratei inspecție fiscale fiind determinată de inventarierea patrimoniului la punctul de lucru al petentei din localitatea ....., jud. Arad unde s-au regăsit majoritatea materiilor prime, materialelor și utilajelor petentei, pe de o parte, iar pe de altă parte de complexitatea verificării activității desfășurate în perioada 01.01.2011 – 31.12.2015 atât în ceea ce privește obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit cât și a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, argumentul petentei privind nulitatea actelor administrativ fiscale pe motiv că a fost depășită perioada de efectuare a inspecției fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

### *Asupra fondului cauzei*

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv fotocopia sesizării penale nr. ....../29.06.2016 rezultă că organele de inspecție fiscală care au emis Decizia de impunere F-TM nr. ....../28.06.2016, contestată, au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr...../29.06.2016 cu privire la suma de xxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxx lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

*1. Referitor la capetele de cerere privind suma totală de xxxxxx lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxxxx leixxxxxxx lei + xxxxxx lei ), contestate.*

*Cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .... /P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, se efectuează cercetări față de reprezentanții SC P SRL fiind dispusă începerea urmăririi penale „în rem ”.*

În fapt, potrivit Sesizării penale nr. .... /29.06.2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara s-a constituit parte civilă față de fața de făptuitorul R.I.P, în calitate de administrator al S.C. P S.R.L. pentru prejudiciul sumă de xxxxxx lei reprezentând: xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată și impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei stabilite prin Decizia de impunere F-TM nr. .... /28.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, la dosarul cauzei existând o copie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către al S.C. P S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ....5/02.08.2016, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. .... /29.06.2016 în legătură cu sumele stabilite în Decizia de impunere nr. F-TM .... /28.06.2016 emisă pe numele al S.C. P S.R.L.

Prin adresa Dosar nr. .... /2016 din 09.08.2016 înregistrată la Direcția Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .... /18.08.2016 Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „ actul de sesizare al Direcției Generale a Finanțelor Publice Timișoara nr.9485 din data de 29.06.2016 privind pe SC P S.R.L. Arad, a fost înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad sub nr. .... /P/2016, fiind dispusă începerea urmăririi penale „în rem” ( ... ) ”

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit. a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare**

*ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.*

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

(...)

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

ART. 279

*Soluții asupra contestației*

(...)

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

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

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, a constatat ca, petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor tranzacții cu firmele SC V SRL, SC M SRL, SC W, SC A SRL, SC L & L SRL, SC M SRL, SC I SRL, SC M SRL și SC I SRL, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca exista suspiciunea ca operațiunile comerciale derulate cu aceste firme nu au reprezentat operațiuni comerciale reale, transparente și legale, existând posibilitatea ca acestea să fi fost folosite în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente fictive, facilitând partenerilor avantaje fiscale necuvenite prin diminuarea masei impozabile a profitului și deducerea ilicită de TVA

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere F-TM nr. ..../28.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-TM nr...../28.06.2016 de către Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, prin care s-a stabilit în sarcina S.C. P S.R.L

diferențe de impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar în legătură cu operațiunile derulate de petenta cu firmele SC V SRL, SC M SRL, SC W, SC A SRL, SC L & L SRL, SC M SRL, SC I SRL, SC M SRL și SC I SRL

Potrivit Sesizării penale nr. .... /29.06.2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea în actele contabile a unor cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale, transparente și legale prin înregistrarea unor facturi emise de diverse firme existând posibilitatea ca acestea să fi fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile, stare de fapt cuprinsă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .... /28.06.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-TM nr. .... /28.06.2016.

Astfel, potrivit Sesizării penale nr. .... /29.06.2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara s-a constituit parte civilă față de făptuitorul Rus Ioan Pavel în calitate de administrator al S.C. P S.R.L pentru prejudiciul în sumă totală de xxxxxxxx lei reprezentând: xxxx lei taxă pe valoarea adăugată și xxxxxxxx lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA, impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de xxxxxx lei, care include și obligațiile fiscale în suma totală de xxxxxxxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-TM nr. .... /28.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației. Astfel, potrivit sesizării penale există suspiciuni că numitul Rus Ioan Pavel, în calitate de administrator al S.C. P S.R.L a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de xxxxxx lei fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de xxxxxx lei inclusă în suma totală de xxxxxx lei stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-TM nr. .... /28.06.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-TM nr. .... /28.06.2016 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de xxxxxxxx lei, constând în impozit pe profit în sumă de xxxxxx lei cu accesorii aferente în suma de xxxxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în

sumă de xxxxxxxx lei cu accesorii aferente în sumă de xxxxxxxx lei, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit și TVA având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de TVA de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA și a diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții interne posibil a fi fictive cu diverse firme.

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

Afirmațiile petentei, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, deoarece numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de petentă, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

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



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

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit căroră *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că, prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. xxxxxxxx/06.2016 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-TM nr. xxxxxxxx/28.06.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-TM nr. xxxxxx/28.06.2016, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

De asemenea, prin adresa Dosar nr. xxxxxxxx/P/2016 Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat Direcției Regionale a Finanțelor Publice Timișoara că sesizarea penală în cauză a fost înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad sub nr.xxxxxxxxP/2016, fiind dispusă începerea urmăririi penale „în rem”

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

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr...../04.12.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea

cauzei penale, apreciind că „există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând TVA plătită și pretinsă la rambursare, respectiv de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul la deducere”.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează că „iar contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latura penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza aceluiași tranzacții apreciate ca fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere al TVA de la bugetul de stat, **iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor**”.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-225/02 Halifax-Others, Curtea Europeană de Justiție precizând că : „atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”.

Practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ nr.419/2002, următoarele: „pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate”.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H.-C.32/03; Kittel și Recolta Recycling-C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik-C-285/11).

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

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-TM nr. 39/28.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei și impozitul pe profit în sumă de xxxxxxxx lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...]”

(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. ....../P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

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

## **2. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit și TVA aferent cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza unor documente distruse în incendiu**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferenta unor înregistrate în evidența contabilă a petentei, în perioada ianuarie 2011 – iunie 2011, în condițiile în care documentele justificative în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli și în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere au fost distruse în urma unui incendiu, iar petenta nu a procedat la reconstituirea, în totalitate, a acestora.*

În fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente justificative aferente perioadei 01.01.2011 - 30.01.2011 deoarece acestea au fost distruse în urma unui incendiu produs la data de 01.07.2011. În acest sens, petenta a prezentat Procesul verbal de intervenție nr..... /01.07.2011 întocmit de Inspectoratul pentru Situații de Urgență Arad – Garda I. Organele de inspecție fiscală au întocmit în acest sens Dispoziția de măsuri nr...../14.04.2016 cu privire la reconstituirea acestor documente.

Petenta nu a făcut dovada reconstituirii în totalitate a documentelor financiar – contabile distruse, ci doar a unei părți a acestora.

**În drept**, potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

Totodată, potrivit art.26 din același act normativ, în forma în vigoare începând cu data 22.04.2011:

*“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Totodată, la pct.41 paragraf (1) lit.E din Anexa 1 - Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se prevede:

*“Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, justificarea operațiunilor economico-financiare înregistrate în contabilitate se face pe baza de documente

originale, întocmite sau reconstituite potrivit normelor metodologice emise în acest sens.

În ceea ce privește reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse, se rețin prevederile stipulate la lit.E pct.44 - pct.47 din Anexa 1 - Norme de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile la Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit cărora:

*“44. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.*

*Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:*

*- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;*

*- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;*

*- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;*

*- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;*

*- o copie a documentului reconstituit.*

*45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.*

*46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.*

*Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.*

*47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.*

*Duplicatul poate fi:*

*- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau*

*- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”*

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse se face pe baza unui "dosar de reconstituire", care se întocmește separat pentru fiecare caz și care trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, iar în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de către unitatea emitentă, prin realizarea unei copii a acestuia, documentul reconstituit fiind trimis unității solicitante în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstituite trebuie să poarte în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT" și vor sta la baza înregistrărilor în contabilitate, iar în cazul în care se emite un duplicat al unei facturi pierdute, sustrase sau distruse, aceasta poate fi o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății, menționându-se că este un duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Sintetizând prevederile legale citate, se reține că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare, documentele reconstituite purtând în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT" și constituind baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016 și prezentate în situația de fapt, **se reține că documentele justificative ale S.C. P S.R.L., aferente perioadei ianuarie 2011 – iunie 2011, distruse în urma unui incendiu produs la data de 01.07.2011 – fapt dovedit prin Procesul verbal de intervenție nr.48/01.07.2011 întocmit de Inspectoratul pentru Situații de Urgență Arad – garda I, nu au fost reconstituite de petentă, deși de la data incendiului - 01.07.2011 și până la data începerii inspecției fiscale (23.03.2016), au trecut aproximativ 5 ani, un termen mai mult decât rezonabil în care contribuabilul avea posibilitatea să procedeze, în conformitate cu prevederile legale, la reconstituirea documentelor financiar-contabile distruse în urma incendiului și, mai mult, în condițiile în care ulterior începerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis în data 04.2016 Dispoziția de măsuri nr.xx cu privire la reconstituirea documentelor financiar-contabile distruse.**

Prin urmare, argumentul petentei potrivit căruia „a fost imposibil să reconstituim fiecare document contabil în parte din cauza imposibilității obiective”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Afirmația petentei în legătură cu nelegalitatea constărilor efectuate de organele de inspecție fiscală prin declararea ca nedeductibila a întregii sume pentru perioada 01.01.2011 – 30.06.2011 (xxxxxx lei) și a TVA aferenta (xxxxxx lei) fără a ține cont de cazul de forță majoră produs, nereconstituirea în

limita posibilităților a documentelor contabile, precum și realitatea operațiunilor care nu poate fi negată nu este întemeiată și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală, au considerat nedeductibile la calculul masei profitului impozabil doar acele cheltuieli înregistrate de petenta în evidența contabilă, fără documente justificative, nereconstituite în condițiile legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, precum și pentru taxa pe valoarea adăugată pentru care petenta nu a prezentat documentele justificative reconstituite, prin care să demonstreze că bunurile/serviciile au fost efectiv achiziționate/prestate și că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, situația detaliată a achizițiilor înregistrate în evidența contabilă a petentei fără documente justificative (nereconstituite) aferenta perioadei ianuarie 2011 – iunie 2011 fiind cuprinsă în Anexa 10 la Raportul de inspecție fiscală.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză devin incidente prevederile stipulate la Titlul II – Impozitul pe profit și Titlul VI – Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitoare la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, respectiv a taxei pe valoarea adăugată, și anume:

Potrivit art.21 alin.(4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

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

iar în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată potrivit art.146 alin.(1) lit.a) și lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie*

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

Totodată, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,:

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

În consecință, având în vedere ca petenta nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru că cererile de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă a petentei în baza unor documente distruse în incendiu și nereconstituite în suma de xxxxx lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxx lei.

### ***3. Referitor la cererile de cerere privind impozitul pe profit și TVA în suma de xxxx lei aferentă cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar aferente unor autoturisme***

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuieli nedeductibile și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile precum și cheltuielilor înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar aferente unor autoturisme, în condițiile în care autoturismele pentru care au fost efectuate aceste achiziții nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice.*

**În fapt**, în perioada 2012 - 2015, petenta a înregistrat integral în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferentă unor avansuri și rate lunare pentru trei autoturisme ..... (anexa 13 la RIF).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile integral la calculul profitului impozabil, pe motiv că autoturismele pentru care au fost achiziționate nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității



economice, neîncadrându-se în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit. t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxxx lei, nefiind respectate art. 145 alin. (1) lit. a) și art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în conformitate cu prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În speță, prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la 01.07.2012 au fost modificate prevederile art.21 alin. (4), litera t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul:

*„La art.21 alin. (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins :*

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

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor pct.49<sup>2</sup> din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea [art. 145<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

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

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

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la 01.07.2012 au fost modificate prevederile art.145<sup>1</sup> alin.1 din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul :

"ART. 145<sup>1</sup>

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

[...]

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.*

*(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-1471.*

*(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme."*

Potrivit pct. 45<sup>1</sup> alin. (1), (2) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

*„(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu*

**reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

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

**(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare,**

*importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

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

Din prevederile legale sus - citate rezulta ca, începând cu 01.07.2012, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, a fost limitată deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a dreptului de deducere al TVA, **la 50%**, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare, orice persoană impozabilă poate aplica deductibilitatea limitată a cheltuielilor de 50% la determinarea profitului impozabil și deducerea de 50% a TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În vederea aplicării acestei deduceri limitate, vehiculul utilizat în scop personal trebuie să fie utilizat și pentru activitatea economică, iar persoana impozabilă nu trebuie să prezinte foile de parcurs astfel cum este această cerință prevăzută de lege pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor și exercitarea

dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și pentru care se solicită deducerea integrală a taxei, ori pentru vehiculele utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

În această situație contribuabilul poate face dovada utilizării pentru activitatea economică prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.C. P S.R.L. a înregistrat integral, în perioada 2012 - 2015, în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de petentă au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de petentă exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele, în conformitate cu de prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea integrală a deductibilității la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și a TVA aferentă leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, motiv pentru care pentru vehiculele pentru care nu s-a dovedit utilizarea lor exclusivă în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat deductibilitatea limitată la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor legate de autovehicule și a TVA aferentă în procent de 50%.

Petenta pretinde deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile precum și a cheltuielilor înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferentă pentru cele trei autoturisme ..... pe motiv ca acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice respectiv pentru deplasarea personalului administrativ în deplasări la organele statului, parteneri economici sau diferite instituții având în vedere

specificul activităților desfășurate pe o arie foarte mare pe cuprinsul jud. Arad și chiar în Mun. Arad, fără însă să prezinte în susținerea celor afirmate documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură fiscală respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze că, într-adevăr, autovehiculele petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor și TVA petenta avea obligația demonstrării ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere; or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în procent de 50%.

Ca urmare, susținerea petentei că cele trei autoturisme Mercedes Benz au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal;

Faptul că autoturismele au fost utilizate pentru deplasarea personalului administrativ la organele statului, parteneri economici sau diferite instituții având în vedere specificul activităților desfășurate pe o arie foarte mare pe cuprinsul jud. Arad și chiar în Mun. Arad, deci în interesul desfășurării activității nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului; altminteri, în măsura în care autoturismele nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare specială a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. În acest sens, se reține că **pentru a se încadra în excepțiile pentru care nu se aplică limitarea specială a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clienților trebuie să fie efectuată exclusiv în scop de intervenție, reparații, pază și protecție, curierat.**

Cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul 145<sup>1</sup> alin. 1 din Legea nr. 571/2003 condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezulta că petenta nu a făcut dovada încadrării în excepțiile prevăzute de lege.

De altfel, în mod constant atât Tribunalul Arad, cât și Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea specială a dreptului de**

**deducere** prevăzută de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului, a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr. ..../..../2011.

Având în vedere ca petenta nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile precum și cheltuielile înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar aferente unor autoturisme, în suma de xxxx lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de xxxxxx lei.

***4. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul și a TVA aferent în sumă de xxxxx lei din perioada 2011 - 2015, se rețin următoarele:***

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile neputând fi justificat consumul acestuia prin mijloace de probă întocmite în condițiile legii.*

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, în perioada 2011 - 2015 petenta a înregistrat în contul 3022 "Combustibili" stoc de combustibil pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxx lei, depozitate la finele lunii (potrivit bilanțelor de verificare) fără a deține recipienți/bazine pentru depozitarea combustibilului.

Din verificarea efectuată s-a constatat că ulterior (chiar și după 7 luni), stocul de combustibil a fost dat în consum și trecut pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil, fără a se putea justifica consumul și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, s-a constatat faptul că petenta înregistrează cheltuieli cu combustibilul fără a avea la baza documente justificative, în baza unor note contabile fără scop economic.

Totodată, în luna decembrie 2012 petenta a înregistrat potrivit bilanței de verificare și fisei de cont 3022 „Combustibili”, o diminuare a stocului de combustibil în valoare de xxxxxxxx lei efectuând următorul articol contabil: - 303 = 3022 cu suma de xxxxxx lei, suma de xxxxxx lei fiind înregistrată în aceeași perioadă pe cheltuieli.



**In drept**, sunt incidente urmatoarele articole din Codul fiscal aprobat prin Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:

**- pentru impozitul pe profit**

Codul fiscal

*“ART. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”**“ART. 21 Cheltuieli*

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

*(...)*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*(...)*

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

Din prevederile de mai sus reiese ca pentru a deduce cheltuielile o prima condiție este ca acestea sa fie efectuate in scopul realizării unor venituri impozabile. Aceasta înseamnă că achizițiile reale sa fie destinate si utilizate/consumate in cadrul operațiunilor de prestări servicii realizate de petentă care au constat in principal in – prestări servicii de întreținere si reparații locuri de joacă pentru copii, montarea de adăposturi pentru călători în stațiile de tramvai, montare stâlpi pentru plăcuțe denumire străzi, reparații carosabil, amenajare parcări și spații verzi și activități de salubritate

Rezumând condițiile esențiale pentru deducerea unor cheltuieli legate de achiziții, la calculul impozitului pe profit, acestea consta in dovedirea realității achizițiilor si ca utilizarea acestora sa fie in scopul realizării unor venituri impozabile, respectiv in scopul desfășurării activității economice.

**- pentru taxa pe valoarea adăugată**

Art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

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

*a) operațiuni taxabile;*

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, pentru perioada 2011 -2015, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impunere a impozitului pe profit cu valoarea carburanților aprovizionați pentru care nu s-au justificat (prin documente sau alte probe) consumurile raportate și înregistrate de petentă în evidențele sale contabile. Totodată potrivit acestor valori, s-a exclus de la deducere și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În condițiile în care SC P SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv nu a prezentat documente justificative care să justifice consumul și implicit efectuarea de cheltuiala în scopul realizării de venituri impozabile precum și faptul că aceste achiziții de combustibili au servit operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 și art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plata cu aceeași suma, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu aceste capete de cerere.

**5. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achizițiile de materiale de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice și a TVA aferent în sumă de xxxxxxlei (xxxxxx lei – xxxxxx lei suma cuprinsa în sesizarea penala ), în perioada 2011 - 2015**

*Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de materiale de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.*

**In fapt**, în perioada 2011 – 2015, petenta a înregistrat pe seama cheltuielilor deductibile la calculul masei profitului impozabil suma totală de xxxxx lei reprezentând consumul diverselor valori materiale de construcții

(ciment, cărămida , țigla, beton, glet, mortar, adeziv, vopsea lavabila, faianța, gresie,etc), de natura obiectelor sanitare (fitinguri, calorifere, tub neon, țeava cupru, robineti, cada hidromasaj, etc), instalații electrice (centrala electrică, tuburi neon, corpuri iluminat, boiler, etc), și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferenta acestora în sua totala de xxxxx lei, costurile efectuate fiind indicate a fi încorporate la sediul social si punctul de lucru al petentei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma totală de xxxxxxx lei și TVA suplimentară în suma de xxxxxx lei, având în vedere că, în perioada 01.01.2009 – 25.06.2015 petenta a înregistrat aceste cheltuieli pentru amenajarea unor imobile care nu se aflau în proprietatea sa și pe care nu le-a justificat ca fiind efectuate în scopul realizării veniturilor sale impozabile respectiv în scopul operațiunilor sale taxabile.

**In drept**, sunt aplicabile următoarele prevederile legale care sunt similare pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2009 - 25.06.2015:

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele aspecte:

- din consultarea bazei de date a Oficiului Registrului Comerțului Arad, reiese că, în perioada 2011 - 2015, activitatea petentei s-a desfășurat la sediul social declarat din Loc., spațiu deținut în baza contractului de comodat nr..... din 16.05.2011, pe o perioadă de 10 de ani.

- conform certificatului constatator nr...../11.05.2016 emis de ORC Arad petenta și-a deschis la data de 11.05.2016 un punct de lucru în localitatea C, spațiu deținut în baza unui contract de comodat încheiat la data de 10.05.2016.

- în perioada verificată, petenta nu a deținut imobile la care ar fi putut efectua investiții, iar conform susținerilor din contestația formulată petenta a utilizat materialele de construcții, obiectele sanitare și mobilierul pentru construcția sediului și punctului de lucru.

Coroborând starea de fapt mai sus descrisă cu prevederile legale mai sus citate, se constată că, acestea se completează cu cele ale art. 24 alin.(1), (2) și (5) lit. b) și art. 35 alin.(3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

***"Art. 24 - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.***

*(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care indeplinește cumulativ următoarele condiții:*

*a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;*

*b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;*

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

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

*b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;*

*c) investițiile efectuate pentru descoperirea în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;*

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

*e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;*

*f) amenajările de terenuri;*

*g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.”*

*Art. 35 - (3) Contribuabilii sunt raspunzatori pentru calculul impozitului pe profit.”*

Potrivit prevederilor legale citate, petenta trebuia sa considere cheltuielile cu materialele de construcții achiziționate pentru efectuarea de lucrări de construcții noi sau îmbunătățiri si modernizări ale unor spatii existente, ca fiind investiții la mijloacele fixe deținute in cazul de fata pe baza unor contracte de comodat încheiate cu proprietarii acestora pe durata contractelor de comodat, cheltuieli a căror contravaloare se recuperează prin deducerea amortizării, valoarea de intrare amortizabila constând in costul de producție al fiecărei imobilizări.

In speța sunt aplicabile si dispozițiile art. 4(1), art. 12(1) si art. 17(1) din Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicata, cu modificările si completările ulterioare, unde se precizează:

*"Art. 4. - (1) Ministerul Economiei si Finantelor elaboreaza si emite norme si reglementari in domeniul contabilitatii, planul de conturi general, modelele situatiilor financiare, registrelor si formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, norme metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.*

[...]

*ART. 12. - (1) Contabilitatea imobilizarilor se tine pe categorii si pe fiecare obiect de evidenta.*

[...]

*ART. 17 - (1) Contabilitatea cheltuielilor se tine pe feluri de cheltuieli, dupa natura sau destinatia lor, dupa caz.”,*

coroborate cu dispozițiile Ordinului nr. 3.055 din 29 octombrie 2009, mentinute prin prevederile Ordinului nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, unde se specifica:

***"Contul 231 "Imobilizari corporare in curs de executie"***

*Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta imobilizarilor corporale in curs de executie.*

[...]

*In debitul contului 231 "Imobilizari corporare in curs de executie" se inregistreaza:*

*- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie facturate de furnizori, inclusiv entitati afiliate sau entitati legate prin interese de participare (404, 451, 453);*

*- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie efectuate in regie proprie, neterminate (722);*

*[...]*

*In creditul contului 231 "Imobilizari corporare in curs de executie" se inregistreaza:*

*- valoarea imobilizarilor corporale in curs de executie, receptionate, date in folosinta sau puse in functiune (211, 212, 213, 214);"*

Prin urmare, SC P SRL avea obligația sa înregistreze contravaloarea lucrărilor de investiții constând in materiale de construcții în debitul contului 231 "Imobilizări corporale in curs de execuție", pe fiecare lucrare in parte, iar la finalizarea lucrărilor si darea acestora in folosința, obiectivele de investiții sa fie înregistrate ca mijloace fixe si amortizate, obligație neîndeplinita de către petentă care a înregistrat pe seama cheltuielilor deductibile consumul acestor valori materiale de construcții diminuând în fiecare an fiscal masa profitului impozabil cu aceste sume.

Cu privire la deducerea amortizării aferente unor imobile deținute in baza unor contracte de închiriere, in cazul clădirilor la care au fost executate lucrări de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, de către locatar, din punct de vedere fiscal, se impune sa se retina faptul ca, potrivit O.M.F.P. nr. 3.055/2009, pct. 111 alin. (2):

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

**În materia taxei pe valoarea adăugata** 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;(...)operațiuni taxabile;"

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

*“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*ART. 146*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

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

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

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.

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabila de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în

care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze că bunurile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, **persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC P SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de bunuri pentru lucrări de construcții și amenajare a unor imobile, între care: materiale de construcții și obiecte sanitare, instalații electrice Anexa nr.9 la RIF, pe motiv că petenta nu a justificat cu documente faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, așa cum stipulează dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele aspecte:

În cauza supusă soluționării, se constată că materiale de construcții pentru care se solicită dreptul de deducere a TVA au fost achiziționate, conform susținerilor petentei, în scopul realizării unor obiective de investiții pentru două imobile care nu aparțin societății petente constând în amenajarea sediului social declarat din Loc. S, spațiu deținut în baza contractului de comodat nr. .... din 16.05.2011, pe o perioadă de 10 de ani și a punctului de lucru din localitatea C,



deschis la data de 11.05.2016 spațiu deținut în baza unui contract de comodat încheiat la data de 10.05.2016.

Cu privire la investițiile efectuate la mijloacele fixe deținute în baza unor contracte de comodat sunt incidente prevederile art. 2146 - art. 2157 din Noul cod civil aprobat prin Legea nr. 287/2009, însă între aceste reglementări nu apar precizări cu privire la cazul efectuării unor investiții de către comodatari.

Ori, în legătură cu investițiile efectuate la un mijloc fix deținut în baza unui contract de comodat, învederăm că, comodantul nu are un interes material direct, înscris în contract, în încheierea și prelungirea contractului care este cu titlu gratuit. În caz de denunțare sau reziliere a contractului sau a neprelungirii duratei, comodantul primește înapoi bunul împrumutat, nefiind prevăzută vreă obligație a sa în privința investițiilor efectuate de comodatari, care astfel revin proprietarului comodant gratis, ce realizează un folos material. Astfel nu se poate reține că investițiile efectuate, în cazul încetării contractului, sunt în folosul operațiunilor impozabile ale societății petente. Contestatara nu a depus documente din care să rezulte obținerea acordului proprietarului comodant pentru investițiile importante și schimbările efectuate cu privire la spațiile luate în comodat.

Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în etapa de soluționare a contestației petenta nu a prezentat autorizații de construire pe numele său, contractele încheiate cu proprietarii spațiilor, nu a prezentat situații de lucrări din care să rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura și utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții și nici identitatea executantului lucrărilor, perioada în care au avut acestea loc, în ce au constat, documente justificative din care să rezulte că investiția a fost finalizată și s-a întocmit procesul verbal de punere în funcțiune a investiției și alte documente justificative din care să rezulte că toate cheltuielile materiale achiziționate pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost realizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății petente.

Sușinerile petentei că materiale de construcții au fost utilizate la punctul de lucru unde se gasează utilajele utilizate în desfășurarea activității economice derulate nu sunt probate cu înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*” cu atât mai mult cu cât, declararea punctului de lucru al petentei de la adresa din Sat .....a fost realizată în data de 11.05.2016 conform declarației pe propria răspundere a petentei, înregistrată sub nr. ....din 11.05.2016, adică ulterior achizițiilor în legătură cu care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere, realizate începând cu anul 2011;

Simpla facturare a unor bunuri de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au**

*scopul de a realiza operatiuni taxabile*, asa cum eronat sustine petenta, deoarece, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

Existenta unor spatii in care petenta isi desfășoară activitățile respectiv sediul social situat Loc. S și înregistrarea ca punct de lucru la ONRC in data de 11.05.2016 a spațiului situat în localitatea C....., nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de bunuri privind lucrările de construcție si amenajare a imobilelor cu destinația de sediu social și punct de lucru, în lipsa dovezilor obiective din care sa rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice respectiv autorizații de construire pe numele său, contracte încheiate cu proprietarii spațiilor, situații de lucrări din care sa rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura si utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții și nici identitatea executantului lucrărilor, perioada in care au avut acestea loc și in ce au constat.

În legătură cu operațiunile comerciale derulate de petentă cu firma SC I SRL reprezentând achiziții de materiale de construcții, pentru care prin decizia de impunere contestată s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in valoare de xxxxx lei și s-a respins dreptul de deducere a TVA in suma de xxxxx lei, in perioada 01.01.2012 – 31.12.2012, organele de control având suspiciuni ca aceste operațiuni nu au reprezentat operațiuni comerciale reale au întocmit sesizarea penală care a cuprins si sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală în legătură cu aceste operațiuni, fapt pentru care conform punctului 1 al prezentei decizii s-a dispus suspendarea soluționării cauzei în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni si pentru aceste sume.

În condițiile în care SC P SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice si implicit

efectuarea de cheltuiala în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuiala nedeductibilă fiscal la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecința diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu aceste capete de cerere.

**6. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu a achiziții de semințe, îngrășăminte chimice, ierbicide folosite pentru a înființa culturii de porumb pe cca xx ha în sumă totală de xxxx lei și a TVA în sumă de xxxxlei s-au reținut următoarele:**

*Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de **de** semințe, îngrășăminte chimice, erbicide folosite pentru a înființa culturii de porumb pe cca. xx ha, în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.*

În fapt, în perioada ianuarie 2013 - decembrie 2015 petenta a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli reprezentând achiziții de semințe și îngrășăminte chimice și erbicide folosite pentru a înființarea culturii de porumb pe cca. xx ha, așa cum reiese din nota explicativa data de administratorul petentei.

În urma verificării documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, s-a constatat ca petenta nu are terenuri în proprietate sau în folosință, nu deține spații de depozitare autorizate conform prevederilor O.U.G. nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, cu modificările și completările ulterioare și nu au fost întocmite rapoarte de producție pentru suprafețele cultivate petenta nebeneficiind în toată această perioadă de subvenții APIA.

Astfel că organele de inspecție s-au aflat în imposibilitatea determinării stării de fapt fiscale a petentei în ceea ce privește activitatea de cultivare a cerealelor, în condițiile în care din modul în care a fost condusa contabilitatea petentei nu a putut fi determinat modul în care acestea au fost valorificate petenta neprezentând niciun fel de document justificativ prin care să justifice cheltuiala efectuată, în sumă totală de xxxxxx lei și dreptul de deducere al TVA

în sumă de xxxx lei aferenta achizițiilor efectuate pentru producția agricolă, în condițiile în care a obținut venituri ne semnificative din vânzarea cerealelor.

**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.*

**În materia taxei pe valoarea adăugată**

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

“ART. 6

*Exercitarea 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.”*

Totodată Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în perioada 2013 – 2015 prevede:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*ART. 145*

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

*(...)”<sup>9</sup>*

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii* și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică *autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei* în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul *prevalentei substanței* asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază

facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că îngrășămintele chimice, erbicide etc. facturate au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 73 alin. (1):

„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.*

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește activitatea agricolă derulată de petentă pentru care aceasta pretinde deductibilitate la calculul masei profitului impozabil și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de semințe și îngrășăminte chimice și erbicide efectuate în vederea înființării culturii de porumb, organul de soluționare a contestației constată următoarele:

- în perioada în care petenta a desfășurat activități de cultivare a cerealelor aceasta nu a avut în proprietate sau în folosința terenuri agricole, terenurile cultivate fiind ale administratorului petentei așa cum reiese din nota explicativa data de acesta în fața organelor de inspecție fiscală .

- petenta nu deține spații de depozitare autorizate conform prevederilor O.U.G. nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, cu modificările și completările ulterioare

- nu au fost întocmite bonuri de consum, rapoarte de producție aferenta suprafețelor cultivate din care să rezulte producția de porumb obținută pe fiecare an fiscal în corelație cu costurile de producție efective.

Deși, potrivit reglementărilor contabile, o eventuală pierdere/profit rezultată din producția agricolă, se determină numai la momentul valorificării producției finite prin diferența dintre valoarea la care produsele finite se valorifică și costul de producție efectiv, totuși acest lucru nu este posibil, deoarece petenta nu a condus o evidență contabilă de gestiune în care să se prezinte modul în care se consumă diferite elemente de cost și nici nu calculează cost de producție pe fiecare cultură în parte.

Astfel, se reține că, în condițiile în care, în vederea stabilirii stării de fapt reale petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală din care să rezulte producția de porumb obținută pe fiecare an fiscal în corelație cu elementele de cost efectiv angajate pentru producțiile realizate în perioada respectivă, înregistrate pe cheltuieli deductibile fiscal și pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, susținerile sale din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Documentele prezentate la dosarul cauzei nu sunt relevante în justificarea înregistrării pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și a exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de semințe și îngrășăminte chimice și erbicide folosite pentru înființarea culturii de porumb respectiv cele 7 facturi fiscale prezentate justifică obținerea unor venituri din valorificarea producției de porumb realizată, dar nu oferă informații referitoare la cantitățile și prețurile elementelor de cost angajate pentru obținerea producției agricole respective, fără a se putea stabili legătura acestora cu producția realizată, cu atât mai mult cu cât aceste venituri sunt nesemnificative în raport cu costurile înregistrate.

În condițiile în care SC P SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuielile cu achizițiile de semințe, erbicide, îngrășăminte chimice etc. nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere în suma de **xxxxx lei** și în consecință diminuarea TVA de plată cu aceeași sumă, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu aceste capete de cerere.

#### ***7. Referitor la capătul de cerere privind plusul de inventar în suma de xxxxxx lei***

În fapt, în timpul efectuării inspecției fiscale respectiv în perioada 22.04.2016 - 09.05.2016, petenta a procedat la efectuarea inventarierii patrimoniului în baza prevederilor Legii 31/1990, art.7 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 și a pct.2 alin.(1) lit. a) din anexa la OMFP 2861/2009 privind efectuarea și organizarea inventarierii patrimoniului și a Dispoziției de inventariere înregistrată la societate sub nr. .../21.04,2016, constatându-se un plus de inventar la stocul de materii prime (ct.301) de xxxxx lei.

Deoarece în timpul desfășurării inspecției fiscale nu s-au prezentat documente și nu s-au adus lămuriri în legătură cu plusul de inventar constatat la stocul de materii prime, prin nota explicativa data de administratorul petentei, organele de inspecție fiscală au considerat ca acesta este datorat faptului ca au fost incluse pe cheltuieli în perioadele anterioare diverse materiale aprovizionate, fără însă ca ele să fie consumate efectiv la data intrării în gestiune.

Prin urmare, s-a considerat că, plusul de inventar în sumă de xxxxx lei reprezintă venit impozabil la calculul profitului impozabil aferent anului 2015 și se adaugă veniturilor impozabile realizate de petentă în conformitate cu prevederile art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare

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

**Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:**

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

Potrivit prevederilor legale invocate, 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. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, 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.

De asemenea, sunt aplicabile prevederile **art.45 alin.1 și alin.2 și art.45 alin.3 din O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:**



”45. - (1) *Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr.82/1991, republicată, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.*

(2) *Pe baza registrului-inventar și a bilanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.*

46 (3) *Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire, determinată potrivit prezentelor norme.*

***Bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.”***

Așa cum este evidențiat în Raportul de inspecție fiscală, în urma efectuării operațiunii de inventariere, dispusă de organele de inspecție fiscală, petenta a determinat pentru fiecare gestiune în parte diferențe în plus sau în minus între stocul scriptic (înregistrat în aplicația informatică) și cel faptic determinat de către organele de inspecție fiscală, constatându-se la stocul de materii prime (ct.301) un plus de inventar de xxxx lei.

În timpul desfășurării inspecției fiscale s-au solicitat administratorului petentei prin nota explicativa documente și lămuriri în legătură cu plusul de inventar constatat la stocul de materii prime.

Prin nota explicativă, administratorul petentei a precizat că „ *Plusul de inventar la stocul de materii prime în sumă de xxxxx lei se explică prin faptul că materia primă achiziționată cu câteva luni în urmă a fost trecută pe cheltuieli la momentul cumpărării fără a se face raport de producție”*

Deoarece în timpul desfășurării inspecției fiscale nu s-au prezentat documente și nu s-au adus lămuriri în legătură cu plusul de inventar constatat la stocul de materii prime, organele de inspecție fiscală au majorat baza de impozitare a impozitului pe profit aferenta anului 2015 cu suma de xxxxxx lei constatata ca plus de inventar la stocul de materii prime (ct.301).

**Conform pct.31, pct.33 și pct.35 din O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile\* in vigoare pana in 01.01.2016**

31 Intrările sau ieșirile de bunuri de natura stocurilor se înregistrează în contabilitatea sintetică și analitică, fie direct pe baza acestor documente, fie cu ajutorul unor situații întocmite zilnic sau la alte perioade stabilite de unitate prin centralizarea datelor din documentele privind mișcarea stocurilor.[...]

33. Metoda cantitativ-valorică pentru materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale și ambalaje constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. [...]

35. Metoda global-valorică se aplică pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul (magazine, restaurante, bufete etc.), folosindu-se formularul comun "Fișa de cont pentru operațiuni diverse" (cod 14-6-22) și raportul de gestiune, după caz.

Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor se ține global-valoric, atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar verificarea concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de unitate.

Raportul de gestiune se completează pe baza documentelor de intrare și de ieșire a mărfurilor și ambalajelor și de depunere a numerarului din vânzare, iar în fișele valorice ținute pe gestiuni în cadrul conturilor de mărfuri și ambalaje din contabilitate) înregistrările se fac pe baza aceluiași documente.

Soldurile valorice ale mărfurilor și ambalajelor aflate în gestiune se verifică pe baza raportului de gestiune predat la contabilitate sau cu ocazia inventarierii, după caz”.

coroborat cu prevederile **pct.39, pct.40 alin(1) și alin.(2), pct.42 și pct.46 alin.(3) din O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:**

„39. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, **comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor**, respectiv a urmării decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, **comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor**, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, **precum și natura plusurilor**, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

40. - (1) **În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.**

(2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impute persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire.

42. Rezultatul inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere printr-un proces verbal [...]

46.(3) Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire, determinată potrivit prezentelor norme.

**Bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.**

Pentru lipsuri, sustrageri și orice alte fapte care produc pagube ce constituie infracțiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală în condițiile și la termenele stabilite de lege.

Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum și debitorii deveniți insolabili se evidențiază în contabilitate în conturi analitice distincte, iar în cadrul acestora, pe fiecare debitor, urmărindu-se recuperarea lor potrivit legii.

Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior.

Plusul de casă constat cu ocazia inventarierii numerarului din casieriile instituțiilor publice se varsă la bugetul din care este finanțată instituția publică, paragraful bugetar "Alte venituri".

Față de prevederile legale de mai sus, organul de soluționare reține că în urma inventarierii efectuată de petentă, s-a constatat un plus de inventar în sumă de xxxxxx lei la stocul de materii prime (ct.301), care potrivit prevederilor pct.46 alin.(3) din O.M.F.P. nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, mărfurile lipsă din gestiune, altele decât cele imputabile, se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție, în conformitate cu reglementările contabile.

În contestația formulată petenta nu aduce lămuri suplimentare bazate pe documente justificative cu privire la plusul de inventar constat la gestiunea de materii prime, limitându-se la a afirma, în legătură cu susținerile organelor de inspecție fiscală privitoare la faptul că plusul de inventar se datorează faptului că au fost incluse pe cheltuieli în perioadele anterioare diverse materiale aprovizionate, fără însă ca ele să fie consumate efectiv la data intrării în gestiune, că acestea sunt nereale și se bazează pe supoziții.

Astfel, se reține ca, în condițiile în care SC P SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că la reîntregirea bazei impozabile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere plusul de inventar constat în sumă de xxxx lei astfel că, în mod legal au dispus majorarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu valoarea plusurilor de inventar constatate, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime obligația fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă totală de xxxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în suma totală de xxxxx lei, dar în motivarea contestației petenta a prezentat argumente doar în legătură cu sumele stabilite suplimentar privind starea de fapt analizată la pct. 1 - 7 din prezenta atât pentru impozitul pe profit cât și pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru celelalte aspecte ale stării de fapt constatată de organele de control, aspecte care au generat obligații suplimentare de plată în sarcina petentei, descrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM ...../28.06.2016 și înscrise în Decizia de impunere nr. F-TM ...../28.06.2016, învederăm că în contestația formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 269

*Forma și conținutul contestației*

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

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"*

nedeponând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care să facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 73 din Noul Cod de procedură fiscală:

„ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

motiv pentru care se va respinge contestația formulată de petenta P SRL pentru capetele de cerere pentru care petenta nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală pretențiile din contestația formulată.

***În ceea ce privește contestația formulată de S.C. P S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală F-TM nr. ..../28.06.2016 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii***

**constituită la nivelul Regiunii Timișoara** , se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„ART. 131*

*Rezultatul inspecției fiscale*

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

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

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

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*  
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

*„ART. 93*

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

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

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere F-TM nr. .... /28.06.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

***Referitor la capătul de cerere privind suspendarea executării actelor administrative contestate până la soluționarea definitivă a contestației***

***Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care cererea de***

***suspendare a executării actelor administrative fiscale nu se afla în competența sa materială de soluționare.***

**In fapt**, prin contestația formulată, SC P SRL a solicitat și suspendarea executării actelor administrative contestate până la soluționarea definitivă a contestației

**In drept**, prevederile art. 235 și art. 278 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, precizează:

**“Art. 235.** - *Suspendarea executării silită în cazul depunerii unei scrisori de garanție/poliță de asigurare de garanție*

(1) *În cazul contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale prin care se stabilesc creanțe fiscale, potrivit prezentului cod, inclusiv pe timpul soluționării acțiunii în contencios administrativ, executarea silită se suspendă sau nu începe pentru obligațiile fiscale contestate dacă debitorul depune la organul fiscal competent o scrisoare de garanție/poliță de asigurare de garanție la nivelul obligațiilor fiscale contestate și neachitate la data depunerii garanției. Valabilitatea scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție trebuie să fie de minimum 6 luni de la data emiterii.”*

**“Art. 278.** - *Suspendarea executării actului administrativ fiscal*

(1) *Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune (...).*

(3) *În cazul suspendării executării actului administrativ fiscal, dispusă de instanțele de judecată în baza prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, toate efectele actului administrativ fiscal sunt suspendate până la încetarea acesteia și obligațiile fiscale nu se înscriu în certificatul de atestare fiscală.*

(4) *Prin excepție de la prevederile art. 173, în cazul în care instanța judecătorească de contencios administrativ admite cererea contribuabilului/plătitorului de suspendare a executării actului administrativ fiscal potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu se datorează penalități de întârziere pe perioada suspendării. În cazul creanțelor administrate de organul fiscal local, pe perioada suspendării se datorează majorări de întârziere de 0,5% pe lună sau fracțiune de lună, reprezentând echivalentul prejudiciului.*

(5) *Suspendarea executării actului administrativ fiscal dispusă potrivit art. 14 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, încetează de drept și fără nicio formalitate dacă acțiunea în anularea actului administrativ fiscal nu a fost introdusă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației. “*

În speță sunt incidente și prevederile art. 7 și art. 14 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„ **Art. 7. - (1)** Înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un drept al său ori într-un interes legitim printr-un act administrativ individual trebuie să solicite autorității publice emitente sau autorității ierarhice superioare, dacă aceasta există, în termen de 30 de zile de la data comunicării actului, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.” (...)

„ **Art. 14. - (1)** În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhice superioare, **persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond.** În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate. (...)

**(4)** Hotărârea prin care se pronunță suspendarea este executorie de drept. Ea poate fi atacată cu recurs în termen de 5 zile de la comunicare. Recursul nu este suspensiv de executare. ”

În speța devin incidente prevederile art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit cărora:

“**Art. 272. - Organul competent**

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

**(2)** *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei. (...).”*

De asemenea, în cauză sunt incidente și dispozițiile Ordinului nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„9.9. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale atacate, în vederea înaintării acestora organelor competente.”.

Din examinarea informațiilor conținute de baza de date portal.just rezultă că la data de 22.07.2016, petenta a înregistrat la Curtea de Apel Timișoara acțiunea care face obiectul Dosarului nr...../59/2016 solicitând suspendarea executării actelor contestate.

La data de 11.08.2016, Curtea de Apel Timișoara a admis cererea petentei, la data prezentei, fiind formulat recurs împotriva Sentinței civile nr...../2016 a Curții de Apel Timișoara.

Având în vedere dispozițiile textelor de lege citate, coroborat cu starea de fapt constatată, se reține că solicitarea S.C P SRL de suspendare pe cale administrativă a Deciziei de impunere nr. F-TM .../28.06.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, în baza Raportului de inspecție fiscală F-TM nr...../28.06.2016, intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în conformitate cu dispozițiile pct. 9.9. din OPANAF nr. 3741/2015, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara urmează a analiza necesitatea și legalitatea transmiterii contestației în legătură cu acest capăt de cerere, instanței competente conform art. 213 alin. (13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, față de situația de fapt reținută în cuprinsul prezentei.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în temeiul prevederilor art.277 alin.(3) și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. 31415/24.10.2016 se:

## **DECIDE**

- *suspendarea soluționării contestației* formulată împotriva Deciziei de impunere F-TM nr...../28.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată emisă Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara pentru suma totală de **xxxxxxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de xxxxxxx lei;
- TVA suplimentar în sumă de xxxxx lei; în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

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

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației* formulată împotriva Deciziei de impunere F-TM nr...../28.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare



de plată emisă Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, pentru suma totală de xxxxxxx lei reprezentând:

- impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de xxxx lei;
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar in suma de xxxxxx lei;
- *constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara* cu privire la solicitarea petentei privind suspendarea executării actelor administrative contestate până la soluționarea definitivă a contestației, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența instanțelor judecătorești, motiv pentru care în conformitate cu dispozițiile pct. 9.9. din OPANAF nr. 3741/2015, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara urmează a analiza necesitatea și legalitatea transmiterii contestației în legătură cu acest capăt de cerere, instanței competente conform art. 213 alin. (13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, față de situația de fapt reținută în cuprinsul prezentei.

- prezenta decizie se comunica la:

- Cab. Individual Avocat
- Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

