

D E C I Z I A nr.3884 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL ...
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../28.12.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../21.12.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, cu domiciliul fiscal în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și CUI ...

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../14.12.2017 și nr.HDG_AIF .../15.12.2017, iar la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../28.12.2017.

Contestația este formulată împotriva:

1. Deciziei de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;

2. Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../31.10.2017,

acte administrative emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

De asemenea, petenta înțelege să solicite exonerarea societății de obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, la care se adaugă accesorii.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../31.10.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“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 factic și legal și consecințele lor fiscale.

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

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

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

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

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

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

“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 această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, petenta a subliniat faptul că *“A fost întocmit un Raport de evaluare, ...,iar diminuarea a fost înregistrată prin contul de cheltuieli*

6813, cu suma de ... lei” precum și faptul că “Această cheltuială este recunoscută de către X SRL”.

Aferent cheltuielilor cu care s-a diminuat masa profitului impozabil și asumate de către societatea petentă, în sumă de ... lei, a fost calculat de către organele de inspecție fiscală un impozit pe profit în sumă ... lei, determinat prin aplicarea cotei de 16 % asupra cuantumului cheltuielilor necontestate, respectiv ... lei x 16%.

Din cele ce preced și având în vedere aspectele cu privire la operațiunile contestate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației, se reține că **X SRL** contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 respectiv, obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-HD .../31.10.2017, respectiv data de 07.11.2017, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 14.12.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatarii, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoare solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative fiscale contestate, susținând următoarele:

Ulterior prezentării modului de emiteră al actelor administrative fiscale contestate și a obligațiilor fiscale principale stabilite în cadrul inspecției fiscale, cu privire la aspectele procedurale, contestatoarea invocă obligativitatea motivării deciziei de impunere, cerință de legalitate unanim acceptată atât pe plan intern cât și la nivel comunitar.

Inspecția fiscală a ignorat în totalitate prevederea din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.11 alin.(11), potrivit căreia, în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție Uniunii Europene – regulă generală și normă juridică neprezentată în actele administrative fiscale contestate.

Cerința motivării corespunzătoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt și de drept pentru care au fost adoptate, se regăsește și în

Recomandarea (2007)7 a Comitetului de Miniștri (art.17 pct.2) respectiv în Rezoluția (77)31 a Comitetului de Miniștri (principiul IV) fiind preluată și menționată în mod expres în Codul European al Bunei Conduite Administrative.

În jurisprudența comunitară s-a reținut cu titlu de principiu că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția care a adoptat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să stabilească motivarea măsurilor și, de asemenea, să permită curților comunitare competente să efectueze revizuirea actului (cauza C - 367/1995) și astfel cum a decis Curtea Europeană de Justiție, amploarea și detalierea motivării depind de natura actului adoptat, iar cerințele pe care trebuie să le îndeplinească motivarea depind de circumstanțele fiecărui caz, o motivare insuficientă, sau greșită, este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actelor, mai mult decât atât, insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (cauza C - 41/1969) și o detaliere a motivelor este necesară și atunci când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, căci motivarea conferă actului transparență, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către curte a controlului jurisdicțional (cauza C - 509/1993).

Aspectele constatate constituie o încălcarea efectivă a dreptului la apărare, respectiv a art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, încălcare care a fost constant sancționată de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului.

De asemenea, petenta face trimitere la jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv Cauza Anghel împotriva României și Cauza Hüseyin Turan c. Turcia.

Concluzionând, petenta susține că motivarea în fapt și în drept a constatărilor din decizia de impunere lipsește, iar stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și TVA, ignoră situația fiscală reală, așa cum aceasta rezultă din documentele și explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală, precum și a motivațiilor arătate în cele ce urmează.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru anul 2012 - petenta susține că societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal, pentru suma de ... lei, reprezentând contravaloare achiziție efectuată în perioada august - septembrie 2012, de la o persoană juridică declarată contribuabil inactiv la data de 21.05.2013.

În continuare, petenta înțelege să invoce normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală, astfel:

- art.19 alin.(1) din Codul fiscal, în sensul că, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar 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.

- nu sau respectat prevederi legale cuprinse în Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și anume, art.55 “Mijloace de probă”, art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile”, art.73 “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”, precum și prevederile art.5 “Aplicarea unitară a legislației”, art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere” și art.7 “Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal”.

- din analiza datelor cuprinse în baza de date ANAF, facturile înregistrate în evidența financiar-contabilă a societății ca achiziții de bunuri, au fost considerate ca documente care nu reflectă operațiuni reale, fiind asociate unor societăți comerciale care sunt declarate contribuabili inactivi, iar cheltuielile care au participat la realizarea de venituri impozabile, nedeductibile la calculul impozitului pe profit, astfel că acestea nu au calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă și pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

- o operațiune reală implică recunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia și nu doar a unei singure părți - beneficiarul, așa cum este cazul de față.

- vorbind despre anul 2012 și până în anul 2017, puteau rezulta niște concluzii, având în vedere că societatea și-a îndeplinit obligațiile declarative, în comparație cu furnizorii; aceasta era o obligație a autorității fiscale și nu a societății.

- în situația analizată pentru anul 2012, furnizorul a fost declarat inactiv în anul 2013.

Concluzionând, petenta susține că modul în care a fost motivată decizia de impunere, reprezintă o încălcare a (i) dispozițiilor legale incidente din cuprinsul Codului de procedură fiscală, (ii) ale art.41 “Dreptul la bună administrare” din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene, (iii) a dreptului la apărare, respective a art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului cât și a (iv) jurisprudenței comunitare obligatorii, aplicabilă întocmai ca o prevedere de drept național.

Pentru anul 2013 - petenta susține că societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal, pentru suma de ... lei, reprezentând contravaloare achiziție efectuată în perioada martie - aprilie 2013, de la o persoană juridică care a declarat că nu a avut astfel de operațiuni cu societatea.

În continuare, petenta arată că normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală sunt similar cu cele arătate pentru anul 2012.

Pentru anul 2014 - petenta susține că societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal, pentru suma de ... lei,

reprezentând contravaloare achiziție energie electrică, gaz metan și piese de schimb.

Cheltuiala cu energia electrică, gaz metan era o cheltuială necesară pentru niște conditii minimale de confort și civilizație, nu sunt cheltuieli supraevaluate sau care nu sunt necesare activității.

Piese de schimb sunt aferente mijloacelor de transport care aparțin societății și nu pot fi “înjumătățite” pentru că o astfel de operațiune prin ea însăși este în afara realității economice și fiscale în același timp.

În continuare, petenta arată că normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală sunt similar cu cele arătate pentru anul 2012.

Pentru anul 2015 - petenta susține că societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal pentru suma de 6.306 lei, reprezentând contravaloare achiziție energie electrică, gaz metan și piese de schimb.

Cheltuiala cu energia electrică, gaz metan era o cheltuială necesară pentru niște conditii minimale de confort și civilizație, nu sunt cheltuieli supraevaluate sau care nu sunt necesare activității.

De asemenea, societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea ca și cheltuială deductibilă fiscal pentru suma de ... lei, reprezentând diferențe de curs, dobânzi, leasing, pe motiv că nu se încadrează la art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Petenta susține că societatea a prezentat documente, foi de parcurs, delegații, care atestă că au fost efectuate activități de producție, cât și alte activități necesare și inseparabile activității de bază.

În continuare, petenta arată că normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală sunt similare cu cele arătate pentru anul 2012, precum și prezentarea deformată și îngustă a prevederilor din Codul fiscal, și în special cele care fac trimitere la prevederile art.21 Cheltuieli.

Pentru anul 2016, petenta reiterează constatările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora: “(...) în perioada ianuarie 2016 - decembrie 2016 au fost înregistrate în evidența contabilă, cheltuieli facturi energie electrică, EON, UPC, către diverse persoane fizice, etc. ... în sumă de ... lei. (...) În exercitiul financiar 2016 unitatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi, diferențe de curs pentru autoturisme care nu sunt utilizate în scopul activității economice, (...) nefiind respectate prevederile art.21 alin.4 lit.t din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. (...) În exercitiul financiar 2016 unitatea a înregistrat în conturile de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare chirii, (...) care nu sunt utilizate în scopul activității economice.”

În continuare, petenta susține că motivele de fapt, precum și normele legale încălcate de către organele de inspecție fiscală sunt similare cu cele arătate pentru anul 2015.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Societatea a fost sancționată cu nerecunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată, conform prevederilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, art.298 alin.(1).

Petenta susține faptul că:

- tratamentul fiscal aplicat nu are niciun temei, nu se poate reproșa societății conduita fiscală a furnizorului său, având în vedere că au livrat materiale necesare activității economice.
- nu există nicio obligație legală încălcată de societate care să aducă atingere dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor sale.
- societatea a probat pe parcursul inspecției fiscale că deține documente - foi de parcurs, delegații - care afirmă și confirmă că mijloacele de transport sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice, conform art.298 alin.3 pct.b și alin.4 din Codul fiscal.

Personalul societății, chiar administratorul ei are și atestat profesional de reprezentant comercial dobândit în alt stat membru UE deci valabil și în România.

- tratamentul aplicat societății de către organele fiscale, contravine practicii Curții Europene de Justiție.

În continuare, petenta înțelege să susțină că societatea are dreptul de deducere al TVA în cuantumul costului achizițiilor efectuate de la furnizori, arătând următoarele:

- în materie de TVA art.146 alin.(1) din Codul fiscal, prevede în mod imperativ faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarea condiție: pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

- regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr.112/2006/CE, dispozițiile introduse în dreptul intern în corpul Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar nu prin referire la alte dispoziții de drept intern și care nu au fost avute în vedere de legiuitorul european la adoptarea Directivei TVA.

- din jurisprudența C.J.U.E. - Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 (Mahageben și David) - se reține faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi condiționat nici măcar de verificarea calității de persoană impozabilă a partenerului contractual.

- ulterior reiterării concluziilor Curții în soluționarea cauzei lansată de Baranya Megyei Birosag (Tribunalul Regional din Baranya), petenta susține că așa după cum rezultă cu claritate din hotărârea prezentată, obligația verificării

comportamentului fiscal al altor contribuabili aparține organelor fiscale și nu poate fi transferată în sarcina contribuabililor de bună credință.

De asemenea, invocând prevederile articolului 6 din Legea contabilității, petenta susține că acest comportament neconform al furnizorilor nu poate fi imputat societății nici în ceea ce privește TVA, arătând că toate achizițiile de mărfuri au fost însoțite de documente justificative întocmite conform dispozițiilor legale și realitatea achizițiilor a fost dovedită (facturi fiscale și chitanțe, note de recepție și constatare diferențe, fișe de cont 401 furnizori, etc.) fiind folosite în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin valorificarea acestora către clienți.

Pentru motivele prezentate, petenta consideră că tratamentul fiscal aplicat societății în privința TVA nu are temei de fapt și nici de drept, astfel încât se impune anularea actelor administrativ fiscale contestate.

Totodată, arată că într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Apel Craiova care a emis Decizia civilă nr.2315/2013 în care a precizat că: *“În consecință, dat fiind toate aceste împrejurări de fapt, Curtea constată că prin actele de control fiscale ce fac obiectul contestației, nu s-a demonstrat caracterul fictiv al operațiunii prin precizarea unor indicii din care să rezulte că mărfurile nu au existat în fapt și nu au fost tranzacționate în realitate, ci doar consemnate fictiv în contabilitate.”*

Este adevărat că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor. Cu toate acestea, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în care nu se invocă argumente privind lipsa în materialitate a mărfurilor, nu se justifică printr-un scop rezonabil și echitabil, înlăturarea dreptului de deducere.

Nerespectarea de către furnizor a obligațiilor legale privind declarațiile contabile și fiscale sunt sancționabile potrivit legii și presupun obligarea la colectare și la stabilirea unor obligații fiscale suplimentare, dar nu pot conduce în mod automat la înlăturarea dreptului de deducere al beneficiarului.

Într-o interpretare contrară, s-ar crea premisa, pe de o parte a impunerii suplimentare a beneficiarului prin anularea retroactivă a dreptului de deducere și corelativ cu o obligare la colectare a furnizorului care nu a întocmit potrivit legii, declarațiile fiscale și contabile. Premisa ar conduce la o încălcare a principiului neutralității ce guvernează materia TVA.

Concluzionând, petenta susține că limitările speciale ale dreptului de deducere se aplică atunci când nu sunt probe contrarii. Ori în cazul de față nu poate fi vorba despre o astfel de condiție, fiind contrazisă de probele aduse, condițiile de formă neputând înlocui niciodată condițiile de fond.

Cu privire la aplicarea Hotărârilor Curții Europene de Justiție

Petenta face trimitere la jurisprudența europeană, astfel:

- Decizia emisă în data de 9 iunie 2011 de către Curtea Europeană de Justiție în cazul Campsa Estacios de Servicio SA, în care se arată în principal că: *“TVA trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilesc criteriile generale de determinare a bazei de impunere, și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale, (...)”*.

- Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-354/03, C-355/03 și C-484/03, din data de 12.01.2006, în care se arată în principal că: *“...Dreptul de a deduce TVA-ul al unui contribuabil care efectuează (astfel) de tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care aceste tranzacții fac parte, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă aferentă plății TVA, atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință.”*

- Hotărârea Curții Europene de Justiție din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14, în legătură cu refuzul Camerei Fiscale din Lodz de a recunoaște dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru unele operațiuni considerate suspecte, în care Curtea concluzionează: *“Dispozițiile celei de a șasea directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 (...), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”*

- Curtea Europeană de Justiție, Camera a șaptea, hotărârea din 13 februarie 2014, Maks Pen EOOD împotriva Direktor na Direktsia Sofia, C-18/13, arată că art.242 din directivă are următorul cuprins: *“Fiecare persoană impozabilă ține o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea TVA-ului și controlarea aplicării TVA-ului de către autoritățile fiscale” și “o eventuală neîndeplinire de către prestatorul de servicii a anumitor cerințe de natură contabilă nu poate pune în discuție dreptul de deducere al destinatarului serviciilor prestate în ceea ce privește TVA-ul achitat pentru acestea, atunci când facturile referitoare la serviciile prestate conțin toate informațiile impuse de art.226 din Directiva 2006/112.”*

- Curtea Europeană de Justiție, Camera a treia, hotărârea din 6 decembrie 2012, Bonik EOOD împotriva Director na Direktsia, C-285/11, arată la pct.41,

că *“nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor, (...).”*

Astfel, Curtea Europeană de Justiție a concluzionat, cu privire la dreptul de deducere al TVA că (i) dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, atâta vreme cât condițiile de fond prevăzute de legislația națională și comunitară sunt respectate, (ii) măsurile de administrare a sistemului TVA, impuse de statele membre, nu pot fi folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, (iii) prevederile legislative care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile fiscale cu refuzul dreptului de deducere, depășesc în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA (pentru nerespectarea unor astfel de obligații, statele membre pot impune sancțiuni pecuniare proporționale cu gravitatea încălcărilor).

Chiar și în cazul achizițiilor de bunuri de la contribuabili declarați inactivi restricționarea dreptului de deducere a TVA reprezintă o excludere a dreptului de deducere care nu ține cont de faptul că cerințele directivei au fost îndeplinite.

Libertatea statelor membre de a stabili condițiile de deducere a TVA nu poate submina principiul neutralității fiscale și nu trebuie să conducă la un tratament diferit în cazul unor operațiuni similare.

Concluzionând, petenta susține că dreptul de deducere, așa cum este prevăzut în legislația națională și europeană, art.145 și 146 din Codul fiscal, art.17 din Directiva 77/388/CE și art.168 și 178 din Directiva 2006/112/CE, este generat pe scurt de îndeplinirea a două condiții: (i) destinația utilizării să fie în scopul realizării de operațiuni taxabile și (ii) deținerea unei facturi care să respecte prevederile legale.

Iar, Curtea Europeană de Justiție a hotărât faptul că legislația europeană se opune excluderii dreptului de deducere a TVA plătită de o persoană impozabilă (care deține documentele necesare exercitării dreptului de deducere) unei alte persoane impozabile, prestatoare de servicii.

Cu privire la aplicarea Hotărârilor instanțelor naționale

Petenta face trimitere la jurisprudența națională, astfel:

- Decizia penală nr.193/A/2015 din 19 februarie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 7638/97/2013, prin care se reține: *“nu s-a probat fără dubiu ca inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale. Curtea reține că utilizarea de furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală ... Principiul neutralității TVA-ului al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun deducerea taxei pe valoarea*

adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă cerințe de formă nu au fost respectate. ...”.

- Decizia nr.2039/2015 din 08 iunie 2015 emisă de Curtea de Apel Alba Iulia în Dosarul nr. 5012/97/2013, prin care se reține: *“facturile în temeiul cărora reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere sunt anterioare declarării ca inactiv, ..., nu poate fi antrenată răspunderea fiscală a reclamantei în sensul pierderii dreptului de deducere. ...”.*

- Decizia nr.4412/2012 din 30 octombrie 2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care se reține: *“Litigiul a avut ca obiect anularea unei decizii de impunere prin care organele fiscale au negat dreptul de deducere a TVA invocând faptul că avizele de însoțire a mărfii și celelalte documente justificative nu conțin toate elementele formale și de asemenea facturile fiscale tipizate nu ar fi completate cu toate informațiile prevăzute de respectivul formular de factură, deși aceste informații nu se regăsesc printre elementele prevăzute de art.155 Cod fiscal. Respinge ca nefondat recursul declarat de ANAF, ca nefondat.”*

Față de cele ce preced, petenta solicită admiterea contestației.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../31.10.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, au consemnat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit: 01.01.2011 - 31.12.2016

X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale din punct de vedere al TVA, perioada verificată fiind 01.01.2010 - 30.04.2013. Au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă de ... lei din care debite în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei .

Societatea a depus contestație înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.../11.02.2014 pentru obligații fiscale suplimentare de ... lei din care ... lei debite și ... lei accesorii.

Prin Decizia nr.../11.03.2014, Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a respins ca nedepusă în termen contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de ... lei.

Urmare a inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Procesul verbal nr.../07.11.2013 care a stat la baza Sesizării penale nr.../27.11.2013 pentru un prejudiciu de ... lei.

Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a transmis prin adresa nr.../12.10.2017 modul de soluționare a sesizării penale nr.../27.11.2013.

Din documentele puse la dispoziție de către parchet rezultă că “inculpatul a fost de acord să achite prejudiciul cauzat bugetului de stat in mod esalonat, (...). La data de 14.01.2016, prin adresa nr..., Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a comunicat faptul că inculpatul a achitat integral prejudiciul cauzat bugetului de stat, în sumă de de ... lei (...) - și nu se mai constituie parte civilă în cauză.

Sub aspect formal juridic - faptele comise de inculpatul ... descrise mai sus - întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005.

De asemenea - se constată că faptele de evaziune fiscală menționate - au fost comise sub incidența dispozițiilor Legii 241/2005. (...).”

În perioada august 2012 - septembrie 2012, societatea a efectuat achiziții de servicii în domeniul construcțiilor de la ... SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

A fost solicitat control încrucișat, iar prin adresa nr.../23.07.2013 D.G.F.P. Gorj comunică faptul că societatea a fost declarată inactivă - Decizia nr.../21.05.2013 și au fost sesizate organele de cercetare penală, fiind transmisă Sesizarea penală nr.../12.06.2013 pentru constatarea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.a) și f) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește achitarea acestor prestații și/sau bunuri de către X SRL, acestea s-au efectuat în numerar prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În perioada martie 2013 - aprilie 2013, societatea a efectuat achiziții de materiale (conductor electric, gresie, vopsea lavabila, glet, rigips, faianță) de la ... SRL în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În urma verificărilor fiscale efectuate s-a constatat că furnizorul nu a deținut în patrimoniu bunurile cu privire la care se susține că ar fi fost furnizate către X SRL și nu a declarat organului fiscal astfel de livrări de bunuri.

Administratorul societății a declarat că nu a derulat operațiuni comerciale cu X SRL, aspect confirmat și de mențiunile înscrise în Decontul de TVA unde nu sunt înregistrate operațiunile.

În ceea ce privește achitarea acestor prestații și/sau bunuri de către X SRL, acestea s-au efectuat în numerar prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În martie 2014 a fost întocmit un raport de evaluare pentru raportare financiară proprietate imobiliară compusă din hală de producție, recepție marfă,

magazie, vestiar, prin care s-a diminuat valoarea de inventar a activelor cu suma de ... lei (cont 212.1).

Diminuarea a fost înregistrată în contabilitate cu suma de ... lei prin contul de amortizări (cont 281.21) și ... lei prin contul de cheltuieli (681.3).

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În perioada iunie 2014 - decembrie 2016 au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în conturi de cheltuieli facturi emise de către Enel, Eon, UPC, către diverse persoane fizice, în valoare totală de ... lei.

A fost verificată baza de date din REVISAL, iar aceste persoane nu figurează ca și angajați.

Astfel, cheltuielile în sumă de ... lei au fost considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal.

În exercițiul financiar 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare piese de schimb și reparații pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în baza facturii nr.../27.05.2014 din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA dedusă în sumă de ... lei.

Societatea a considerat eronat suma de ... lei (... lei x 50%) ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În exercițiul financiar 2015 societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi, diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Societatea a considerat eronat suma de ... lei (... lei x 50%) ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În exercițiul financiar 2016 societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli suma de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi, diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Societatea a considerat eronat suma de ... lei (... lei x 50%) ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În exercițiile financiare 2015 și 2016 societatea a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile,

suma de ... lei (an 2015) și suma de ... lei (an 2016) reprezentând contravaloare chirii în baza facturilor emise de către ... SRL, care nu sunt destinate realizării de venituri impozabile.

A fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, Contractul de închiriere nr.../01.08.2015 încheiat între ... SRL Petroșani, în calitate de proprietar și X SRL Petroșani, în calitate de chiriaș.

Obiectul contractului îl constituie cedarea de către proprietar în favoarea chiriașului, spre folosință a unui imobil, situate în Petroșani, compus din 2 camere și dependințe. Chiria lunară pe care se obligă să o achite chiriașul este de 1.500 euro/lună. Durata contractului este nedeterminată cu începere de la data de 01.08.2015.

Din nota explicativă luată administratorului societății, domnul ..., referitor la scopul închirierii acestui apartament, a rezultat că "momentan acest spațiu nu este utilizat pentru ca nu s-au finalizat amenajările, X SRL a încheiat un antecontract de vânzare-cumpărare a spațiului pentru o perioadă de 3 ani. Până la achiziționarea definitivă s-a obligat să plătească lunar o chirie care ulterior va fi recunoscută la momentul achiziției în valoare de 50%). Spațiul trebuie să fie folosit de colaboratorii societății (clienți și furnizori) în momentul în care vin în delegație la X pentru realizări de contracte și de programatori sau mecanici care vin în service la X. La momentul actual nu a putut fi finalizată amenajarea apartamentului în valoare de 5.000 euro din cauza neplății de către clienți a serviciilor prestate și intrarea în insolvență a firmei Stefanel care este clientul principal al societății care a generat lipsa de cash flow."

Societatea a considerat eronat suma de ... lei în anul 2015, suma de ... lei în anul 2016, reprezentând contravaloare chirii ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, în condițiile în care acestea nu sunt destinate realizării de venituri impozabile, nefiind respectate prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au determinat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

Prevederi legale încălcate:

- art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f), m), t) și ș) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- art.25 alin.(1), alin.(3) lit.l) și alin.(4) lit.s) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

- art.319 alin.(20) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată: 01.03.2014 - 30.06.2017

Pentru perioada lunilor mai 2014, ianuarie și aprilie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto și manoperă.

Pentru perioada lunilor ianuarie 2015 și aprilie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare piese auto.

Pentru luna iunie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare parbriz.

Pentru perioada lunilor octombrie și noiembrie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare anvelope și piese auto.

Pentru perioada lunilor octombrie - decembrie 2015, aprilie, mai, noiembrie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de Sebaservex SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare anvelope, piese auto și manoperă.

În luna aprilie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto.

În luna ianuarie 2017, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto și manoperă.

Pentru perioada lunilor iunie 2015, august 2015 - iunie 2017, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de BCR Leasing IFN SA, reprezentând contravaloare avans și rate leasing contract ... pentru achiziția unui autoturism Jeep BMW X6 (50 % din dreptul de deducere a taxei).

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, societatea nu a prezentat documente care să ateste utilizarea exclusivă a autoturismelor în cauză, în scopul desfășurării activității economice, nefiind respectate prevederile art.298 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și punctul 68

alin.(1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, pentru luna martie 2017, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale nr.../02.03.2017 emisă de ... SRL, contribuabil declarat inactiv din data de 23.09.2016, conform Deciziei nr... din 30.06.2016.

Organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.11 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile societății contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Sub aspect procedural

În ceea ce privește excepția invocată de X SRL referitoare la anularea Deciziei de impunere pe considerentul că nu cuprinde motivele de fapt și motivele de drept, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor **art.131** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

“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 factual 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(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; (...).”

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează în conformitate cu prevederile **art.113 alin.(2)** din același act normativ, la:

“a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile; (...).”

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

a) denumirea organului fiscal emitent;

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

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

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

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

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

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

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

Iar, **art.97** “Forma și conținutul deciziei de impunere” prevede:

“Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

În ceea ce privește formularul “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul președintelui ANAF nr.3.709/2015, care precizează:

“ANEXA 2 INSTRUȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. *"Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații: (...)*

2. *"Date privind obligația fiscală" cuprind:*

2.1.1. *Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații: (...)*

2.1.2. *"Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.*

2.1.3. *"Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.*

(...)"

În lumina celor prezentate, se poate trage concluzia că Decizia de impunere contestată, nu este un material întocmit arbitrar de către organele de inspecție fiscală, care conține doar constatări și consecințe fiscale, ci este un act administrativ elaborat după instrucțiuni precise, cuprinse într-un act normativ publicat în Monitorul Oficial, care urmărește toate elementele prevăzute în cuprinsul acestuia.

Din actul administrativ fiscal contestat, se constată că la pct.2.1.2. **“Motivul de fapt”** organele autorității fiscale au înscris detaliat motivele care au condus la stabilirea de obligații suplimentare de plată ca urmare a tranzacțiilor comerciale efectuate.

Prin însăși forma și conținutul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin explicațiile detaliate privind motivarea legală a constatărilor, organele autorității fiscale au reținut următoarele:

- X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale din punct de vedere al TVA, perioada verificată fiind 01.01.2010 - 30.04.2013. Au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă de ... lei din care debite în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei;
- urmare a inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Procesul verbal nr.../07.11.2013 care a stat la baza Sesizării penale nr.../27.11.2013 pentru un prejudiciu de ... lei;
- din documentele puse la dispoziție de către parchet rezultă că “inculpatul a fost de acord să achite prejudiciul cauzat bugetului de stat in mod esalonat, (...). La data de 14.01.2016, prin adresa nr..., Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a comunicat faptul că inculpatul a achitat integral prejudiciul cauzat bugetului de stat, în sumă de de ... lei (...) - și nu se mai constituie parte civilă în cauză. Sub aspect formal juridic - faptele comise de inculpatul ... descrise mai sus - întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005. De asemenea - se constată că faptele de evaziune fiscală menționate - au fost comise sub incidența dispozițiilor Legii 241/2005. (...);
- în luna august și septembrie 2012, societatea a efectuat achiziții de servicii în domeniul construcțiilor în valoare totală de ... lei, plata efectuându-se în numerar prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei, furnizor pentru care în urma solicitării de control încrucișat a rezultat că a fost declarat contribuabil inactiv - Decizia nr.../21.05.2013 și au fost sesizate organele de cercetare penală pentru constatarea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.a) și f) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale;
- în luna martie și aprilie 2013, societatea a efectuat achiziții de materiale (conductor electric, gresie, vopsea lavabilă, glet, rigips, faianță) în valoare totală de ... lei, plata efectuându-se în numerar prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei, furnizor care în urma verificărilor fiscale efectuate s-a constatat că nu a deținut în patrimoniu bunurile cu privire la care se susține că ar fi fost furnizate și nu a declarat organului fiscal astfel de livrări de bunuri, administratorul societății declarând că nu a derulat operațiuni comerciale cu X SRL, aspect confirmat și de mențiunile înscrise în Decontul de TVA unde nu sunt înregistrate operațiunile;

- au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în conturi de cheltuieli facturi emise de către Enel, Eon, UPC, către diverse persoane fizice, în valoare totală de ... lei; a fost verificată baza de date din REVISAL, iar aceste persoane nu figurează ca și angajați, fiind considerate de către organele de inspecție fiscală nedeductibile din punct de vedere fiscal;
- a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile, contravaloare chirii în baza facturilor emise de către ... SRL și care nu sunt destinate realizării de venituri impozabile;
- a fost întocmit un raport de evaluare pentru raportare financiară proprietate imobiliară prin care s-a diminuat valoarea de inventar a activelor cu suma de ... lei din care, suma de ... lei a fost înregistrată prin contul de cheltuieli, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au reținut că a fost diminuată în mod nejustificat masa profitului impozabil;
- societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că autoturismele pentru care s-au înregistrat în contabilitate cheltuieli și s-a dedus TVA (piese auto, reparații, avans și rate de leasing) au fost utilizate exclusiv de către societate în scopul desfășurării activității economice
- la data efectuării achiziției de la ... SRL, furnizorul era declarat contribuabil inactiv din data de 23.09.2016, conform Deciziei nr... din 30.06.2016
- așadar, societatea nu are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documente emise de un contribuabil inactiv.

La pct.2.1.3. “Temeiul de drept” din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată.

Analizând astfel actul administrativ fiscal întocmit de echipa de control ca rezultat al inspecției fiscale efectuată, din prisma celor de mai sus, se poate constata că acesta întrunește toate criteriile legale, prin acestea înțelegând argumentările bazate pe actele normative din legislația națională (Cod fiscal și Cod de procedură fiscală) care reglementează aplicarea și respectarea în domeniul impozitului pe profit și al TVA.

Prin urmare, argumentul societății privind anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pe motiv că nu este motivată în fapt și în drept, nu are nicio justificare reală în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au prezentat raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pe perioada supusă controlului .

Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că decizia atacată este nemotivată. Așa cum s-a arătat, motivarea deciziei a presupus existența unor constatări pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar .

Ca urmare, nu se rețin nici argumentele conform cărora nu au fost respectate prevederile art.5 potrivit cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, art.6 care instituie obligația organului fiscal de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, art.7 care reglementează rolul activ al organelor fiscale de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, nefiind de natură să atragă anularea Deciziei de impunere nr.F-HD .../31.10.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, așa cum solicită societatea, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Asupra fondului cauzei

A. Cu privire la capătul de cerere privind impozitul pe profit în sumă totală de ... lei

1. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare prestări servicii în domeniul construcțiilor, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în luna august și septembrie 2012, societatea a efectuat achiziții de servicii în domeniul construcțiilor de la ... SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că a fost solicitat control încrucișat, iar prin adresa nr.../23.07.2013, D.G.F.P. a județului Gorj a comunicat faptul că societatea a fost declarată inactivă - Decizia nr.../21.05.2013 și au fost sesizate organele de cercetare penală, fiind transmisă Sesizarea penală nr.../12.06.2013 pentru constatarea existenței/inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută la art.9 alin.(1) lit.a) și f) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

De asemenea, în ceea ce privește achitarea achizițiilor, organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL a efectuat plata acestora în numerar, prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei.

Urmare celor reținute, în conformitate cu prevederile art.19 și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei și au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Art.21 *“(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.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 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, care precizează:

Pct.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.[...]”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

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.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea

prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Conform textelor de lege sus citate, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin documentele probatorii enumerate de legiuitor cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării.

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

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(...)

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

Se reține faptul că, în legătură cu serviciile achiziționate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) d) din Codul de procedură fiscală.

Învederăm că deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice cu documente de natura celor expres precizate de legiuitor în norma legală care reglementează în domeniul impozitului pe profit, prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, precum și necesitatea prestării serviciilor respective în scopul obținerii de venituri impozabile.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.**1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: “(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. (...)

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

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

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

Totodată, cu privire la operațiunile contestate, derulate cu ... SRL, se reține că acestea au făcut obiectul unei inspecții fiscale din punct de vedere al TVA, fiind emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, Decizia de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../07.11.2013.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../07.11.2013, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că: *“În perioada august 2012 - septembrie 2012, SC X SRL a efectuat achiziții de servicii (în domeniul construcțiilor) de la ... SRL, în valoare totală de ... lei, pentru care a dedus tva în sumă de ... lei”.*

Totodată, au reținut că achizițiile înregistrate de petenta în evidența contabilă au fost efectuate de la o societate pentru care nu a fost confirmată realitatea tranzacțiilor, motiv pentru care nu au acordat exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Urmare a inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Procesul verbal nr.../07.11.2013 care a stat la baza Sesizării penale nr.../27.11.2013 pentru un prejudiciu de ... lei.

Petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția

fiscală. Drept urmare, D.G.R.F.P. Timișoara a emis Decizia nr.../11.03.2014, dispunând respingerea ca nedepusă în termen a contestației, definitivă.

Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a transmis cu adresa Dosar nr.../P/2013, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_AIF .../12.10.2017 modul de soluționare a Sesizării penale nr.../27.11.2013.

Drept urmare, prin Ordonanța de clasare din data de 12.01.2016 din Dosar nr.../P/2013 a Parchetului de pe lângă Tribunalului Hunedoara, se reține: *“(...) inculpatul a fost de acord să achite prejudiciul cauzat bugetului de stat în mod esalonat, (...). La data de 14.01.2016, prin Adresa nr... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a comunicat faptul că inculpatul a achitat integral prejudiciul cauzat bugetului de stat, în sumă de de ... lei (...) - și nu se mai constituie parte civilă în cauză.*

Sub aspect formal juridic - faptele comise de inculpatul ... descrise mai sus - întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005.

De asemenea - se constată că faptele de evaziune fiscală menționate - au fost comise sub incidența dispozițiilor Legii 241/2005. (...).”

Având în vedere Decizia nr.../11.03.2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, definitivă, privind soluționarea contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 și soluția definită din penal referitoare la aceleași operațiuni, însă pentru TVA, se constată puterea de lucru judecat, cu privire la operațiunile derulate cu ... SRL și contestate sub aspectul impozitului pe profit, în speța supusă soluționării.

Prin Decizia nr.V din 15.01.2017, Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit în sensul că: *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”*

Astfel, cu privire la operațiunile derulate cu ... SRL, întrucât prin Decizia de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru identitate de rațiuni, societatea petentă nu are dreptul să-și diminueze nici masa impozabilă a profitului cu contravaloarea prestațiilor de servicii facturate de ... SRL.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia, în situația analizată pentru anul 2012, furnizorul a fost declarat inactiv în anul 2013, se învederează faptul că, potrivit reținerilor organelor de inspecție fiscală, aspectele imputate

societății contestatoare au fost *înregistrarea în evidența contabilă achiziții de bunuri și/sau servicii de la ... SRL pentru care nu a fost confirmată realitatea tranzacțiilor*, fapt care rezultă din controlul încrucișat efectuat și din ordonanța dată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Complementar, s-au reținut aspecte potrivit cărora, societatea ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv, reiterându-se constatările organelor de inspecție fiscală din Decizia de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../07.11.2013.

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de .. lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

2. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare achiziții materiale, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în luna martie și aprilie 2013, societatea a efectuat achiziții de materiale (conductor electric, gresie, vopsea lavabilă, glet, rigips, faianță) de la ... SRL, în valoare totală de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, în urma verificărilor fiscale efectuate s-a constatat că furnizorul nu a deținut în patrimoniu bunurile cu privire la care se susține că au fost furnizate către X SRL și nu a declarat organului fiscal astfel de livrări de bunuri.

Iar, administratorul societății a declarat că nu a derulat operațiuni comerciale cu X SRL, aspect confirmat și de mențiunile înscrise în Decontul de TVA unde nu sunt înregistrate operațiunile.

De asemenea, în ceea ce privește achitarea achizițiilor, organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL a efectuat plata acestora în numerar, prin emiterea de chitanțe cu o valoare sub 5.000 lei.

Urmare celor reținute, în conformitate cu prevederile art.19 și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei și au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Art.21 *“(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.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 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, care precizează:

Pct.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.(...)”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

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.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(...)

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

Se reține faptul că, în legătură cu bunurile achiziționate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Învederăm că deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice achizițiile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție

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

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

Totodată, cu privire la operațiunile contestate, derulate cu ... SRL, se reține că acestea au făcut obiectul unei inspecții fiscale din punct de vedere al TVA, fiind emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, Decizia de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../07.11.2013.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../07.11.2013, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că: *“În perioada martie 2013 - aprilie 2013, SC X SRL a efectuat achiziții de diverse materiale pentru construcții de la ... SRL, în valoare totală de ... lei, pentru care a dedus tva în sumă de ... lei”*.

Totodată, au reținut că achizițiile înregistrate de petenta în evidența contabilă au fost efectuate de la o societate pentru care nu a fost confirmată realitatea tranzacțiilor, furnizor care nu a recunoscut desfășurarea de activități comercială cu societatea petentă, motiv pentru care nu au acordat exercitarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Urmare a inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Procesul verbal nr.../07.11.2013 care a stat la baza Sesizării penale nr.../27.11.2013 pentru un prejudiciu de ... lei.

Petenta a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală. Drept urmare, D.G.R.F.P. Timișoara a emis Decizia nr.../11.03.2014, dispunând respingerea ca nedepusă în termen a contestației, definitivă.

Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a transmis cu adresa Dosar nr.../P/2013, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_AIF .../12.10.2017 modul de soluționare a Sesizării penale nr.../27.11.2013.

Drept urmare, prin Ordonanța de clasare din data de 12.01.2016 din Dosar nr.../P/2013 a Parchetului de pe lângă Tribunalului Hunedoara, se reține: *“(...) inculpatul a fost de acord să achite prejudiciul cauzat bugetului de stat în mod esalonat, (...). La data de 14.01.2016, prin Adresa nr... – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, Serviciul Fiscal Municipal Petroșani a comunicat faptul că inculpatul a achitat integral prejudiciul cauzat bugetului de stat, în sumă de de ... lei (...) - și nu se mai constituie parte civilă în cauză.*

Sub aspect formal juridic - faptele comise de inculpatul ... descrise mai sus - întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art.8 și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005.

De asemenea - se constată că faptele de evaziune fiscală menționate - au fost comise sub incidența dispozițiilor Legii 241/2005. (...)"

Având în vedere Decizia nr.../11.03.2014 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, definitivă, privind soluționarea contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 și soluția definită din penal referitoare la aceleași operațiuni, însă pentru TVA, se constată puterea de lucru judecat, cu privire la operațiunile derulate cu ... SRL și contestate sub aspectul impozitului pe profit, în speța supusă soluționării.

Prin Decizia nr.V din 15.01.2017, Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit în sensul că: "taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată."

Astfel, cu privire la operațiunile derulate cu ... SRL, întrucât prin Decizia de impunere nr.F-HD .../07.11.2013 nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, pentru identitate de rațiuni, societatea petentă nu are dreptul să-și diminueze nici masa impozabilă a profitului cu contravaloarea achizițiilor facturate de ... SRL.

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

3. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare facturi emise de către Enel, Eon, UPC, către diverse persoane fizice, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în perioada iunie 2014 - decembrie 2016 au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, în conturi de cheltuieli, contravaloare facturi emise de către Enel, Eon, UPC, către diverse persoane fizice, în valoare totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.19 și art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma totală de ... lei, reprezentând contravaloare utilități, beneficiari persoane fizice și au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au arătat că a fost verificată baza de date din REVISAL, iar aceste persoane fizice nu figurează ca și angajați ai societății.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, (...).”*

Art.21 *“(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.”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.12 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, care precizează:

Pct.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.(...)”*

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

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.

Totodată, în cadrul art.21 din Codul fiscal, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil.

Astfel, potrivit prevederilor **art.21 alin.(4) lit.f)**, 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. (...)”

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la **pct.44** al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

Începând cu anul 2016, prevederile **art.25 alin.(1)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Se reține că orice operațiune economică trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

Art.1 “(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

ANEXA 3 Normele de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;
- alte situații prevăzute expres de lege. (...)

Totodată, Anexa nr.1 A “Norme generale” din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile:

“15. Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”

Astfel, persoana impozabilă trebuie să justifice cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi menținute și de dispozițiile art.319 alin.(20) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

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

(...)

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă; (...)

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Cheltuielile cu utilitățile în sumă de ... lei, reprezintă contravaloare facturi emise de către Enel, Eon, UPC, pe numele a diverse persoane fizice și nu pe numele persoanei juridice, X SRL.

Organele de inspecție fiscală au arătat că a fost verificată baza de date din REVISAL, iar aceste persoane fizice nu figurează ca și angajați ai societății.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Simpla enunțare a faptului că aceste servicii prestate de către prestatorii Enel, Eon, UPC au fost necesare pentru niște condiții minimale de confort și civilizație, nu sunt cheltuieli supraevaluate sau care nu sunt necesare activității, prin prisma celor susținute prin contestația formulată, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la determinarea profitului impozabil, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

Înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, se face în conformitate cu realitatea economică, punând

în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

4. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, cauza supusă soluționării este dacă legal, organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea acestor cheltuieli, la 50%, stabilind ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuielile în speță, în condițiile în care contestatorul nu face dovada cu documente justificative că autoturismele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, în perioada anilor 2014 - 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă în conturi de cheltuieli suma totală de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații, pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, fără a se limita dreptul de deducere în procent de 50%, astfel:

- în anul 2014 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese de schimb și reparații;
- în anul 2015 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații ;
- în anul 2016 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații.

Organele de inspecție fiscală au reținut că au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.25 alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel că, au limitat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing, piesele de schimb și reparațiile, la 50%, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei (... lei aferente anului 2014, ... lei aferente anului 2015 și ... lei aferente anului 2016).

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

“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.

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: (...)

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

La pct.49² din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, se prevede:

“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.45¹ din normele metodologice date în aplicarea art.145¹ 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, kilometri 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.”

Potrivit **pct. 45¹** 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:

“(1) În aplicarea art.145¹ 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.145¹ 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.146-147¹ 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.145¹ 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.146-147¹ din Codul fiscal.*

(5) *În cazul vehiculelor prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art.145¹ alin.(3) lit.a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146-147¹ din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal.*

(6) *În scopul aplicării art.145¹ alin.(3) lit.a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)*

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții; (...)

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art.145¹ alin.(3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin.(2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art.145¹ 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.145¹ 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.”

Începând cu data de 01 ianuarie 2016 a intrat în vigoare Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.25, stipulează:

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de

înscrisere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

La **punctul 16** din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

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

Potrivit prevederilor **pct.68** din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“(1) În aplicarea art.298 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.298 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.297 și la art.299-301 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.298 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.297 și la art.299-301 din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.297 și la art.299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art.297 și la art.299-301 din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art.298 alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri,

termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.298 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art.298 alin.(3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin.(2), în cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art.298 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.298 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 Codului de procedură fiscală.(...)”

Potrivit prevederilor legale citate, condițiile esențiale pentru deducerea unor cheltuieli legate de achiziții, la calculul impozitului pe profit, constau în dovedirea realității achizițiilor și ca utilizarea acestora să fie în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității economice.

Suplimentar, în cazul cheltuielilor atribuibile autoturismelor, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, deducerea cheltuielilor este limitată la 50% din valoarea acestora. Utilizarea exclusivă în scopul activității economice trebuie dovedită de contribuabil, inclusiv prin întocmirea foii de parcurs, numai în cazul dovedirii utilizării exclusive în scopul activității economice, sau a încadrării în excepțiile prevăzute de Codul fiscal, admitându-se deducerea cheltuielilor atribuibile autoturismelor în procent de 100%.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În speța, se reține că organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, la 50% la calculul profitului impozabil, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de ... lei, astfel:

- în anul 2014 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese de schimb și reparații;

- în anul 2015 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații ;
- în anul 2016 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații.

Motivat de faptul că, societatea nu face dovada cu documente justificative că autoturismele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În susținerea contestației, petenta invocă în esență faptul că, piesele de schimb sunt aferente mijloacelor de transport care aparțin societății și nu pot fi “înjumătățite” pentru că o astfel de operațiune prin ea însăși este în afara realității economice și fiscale în același timp.

De asemenea, arată că a probat pe parcursul inspecției fiscale că deține documente - foi de parcurs, delegații - care afirmă și confirmă că mijloacele de transport sunt utilizate în scopul desfășurării activității economice iar, personalul societății, chiar administratorul are și atestat profesional de reprezentant comercial dobândit în alt stat membru UE deci, valabil și în România.

Organele de inspecție fiscală au reținut că X SRL deține trei autoturisme, respectiv:

- Renault Megane, an de fabricatie 2005, număr de înmatriculare ...
- Jeep Grand, an de fabricație 2008, număr de înmatriculare ..., au fost achitate rate de leasing în perioada noiembrie 2012 - februarie 2015
- BMW X6, an de fabricație 2015.

Au fost solicitate în timpul inspecției fiscale, documente din care să rezulte că autoturismele pentru care s-au înregistrat în contabilitate cheltuieli și s-a dedus TVA (combustibil, reparații, piese de schimb, rate de leasing) au fost utilizate exclusiv de către societate.

În răspunsul formulat, administratorul afirmă că aceste autoturisme au fost utilizate de către administrator și angajații societății pentru transport marfă la clienți și furnizori, fără a nominaliza persoanele și fără a prezenta foi de parcurs pentru acestea.

La punctul de vedere asupra constatărilor din raportul de inspecție fiscală, a atașat foi de parcurs întocmite pentru autoturismele cu numerele de înmatriculare ..., ..., ..., ordine de deplasare pentru domnul ..., fișe de cont pentru operațiuni diverse cont 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri”.

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală nu au putut determina realitatea celor afirmate și care să modifice constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală, deoarece sunt incomplete și nu furnizează informațiile necesare, exemplificând în acest sens următoarele:

- în foile de parcurs prezentate nu sunt înscrise informații legate de scopul deplasării, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs;
- la număr de înmatriculare a fost înscris ... pentru întreaga perioadă, cu toate că începând cu data de 20.02.2015, dată la care s-a încheiat leasingul, autoturismul a fost înmatriculat sub nr...;
- persoana înscrisă în foaia de parcurs întocmită pentru Jeep Grand respectiv, domnul ... este salariat la X SRL în perioada 22.01.2015 - 17.08.2016, în funcția de director comercial, cu un salariu de bază lunar de ... lei, conform aplicației REVISAL;
- de asemenea, domnul ... este asociat unic al societății ... SRL, înființată în anul 2015, cu sediul la aceeași locație ca și X SRL, cu același obiect de activitate și care este în insolvență;
- conform aplicației REVISAL, domnul ... are calitatea de salariat la ... SRL, în funcția de director tehnic, cu un salariu de bază lunar de ... lei;
- societatea ... SRL nu deține mijloace de transport și nici domnul ..., în calitate de persoană fizică;
- persoana înscrisă în foaia de parcurs întocmită pentru autoturismul BMW X6 respectiv, domnul ... este salariat la X SRL, în perioada 16.06.2010 - la zi, în funcția de manager informații pentru afaceri, cu un salariu de bază lunar de ... lei, conform aplicației REVISAL;
- de asemenea, domnul ... este asociat unic al societății ... SRL, înființată în anul 2004, cu sediul la aceeași locație ca și X SRL, cu același obiect de activitate;
- conform aplicației REVISAL acesta are calitatea de salariat în perioada 11.04.2012 - la zi și la ... SRL, în funcția de manager informații pentru afaceri, cu un salariu de bază lunar de ... lei, conform aplicației REVISAL;
- societatea ... SRL nu deține mijloace de transport și nici domnul ..., în calitate de persoană fizică.

Din cele ce preced, reține faptul că, documentele prezentate de societate nu pot fi considerate ca fiind documente justificative din care să rezulte exclusivitatea utilizării acestor autoturisme în scopurile economice ale societății.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se specifică în mod clar că 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.

Astfel, argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care nu sunt susținute de documente justificative.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

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

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la deductibilitatea limitată a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente ratelor de leasing, piesele de schimb și reparațiile, pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, la 50%, stabilind ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil cheltuielile în sumă totală de ... lei, deteminând suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

5. Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare chirie facturată de către societatea ... SRL,

cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv necesitatea închirierii spațiului respectiv și utilizarea efectivă în interesul activității sale.

În fapt, petenta X SRL, în calitate de chiriaș, a încheiat cu societatea ... SRL, în calitate de proprietar, Contractul de închiriere nr.../01.08.2015, contract încheiat pe o perioadă nedeterminată, începând cu data de 01.08.2015, prețul contractului fiind de 1.500 euro/lună.

Conform punctului II din Contract "Obiectul contractului îl constituie cedarea de către proprietar în favoarea chiriașului, spre folosință a imobilului situat în localitatea ..., compus din 2 camere și dependințe."

În baza facturilor emise de către societatea ... SRL, în exercițiile financiare 2015 și 2016, societatea contestatară deduce cheltuiala cu chiria în sumă totală de ... lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea contestatară nu a justificat necesitatea închirierii imobilului, considerând că această cheltuială cu chiria nu este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, aceasta fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat suplimentar impozit pe profit în sumă de ... lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Art.21 "(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."

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

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

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

În concret, organele fiscale pot să nu admită deducerea cheltuielilor efectuate atunci când din situația de fapt stabilită și din documentele prezentate de contribuabil rezultă că achizițiile nu au fost destinate utilizării în scopul realizării de venituri impozabile, neavând un scop economic.

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea achiziționării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile sunt deductibile numai în condițiile în care achizițiile sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea închirierii spațiului și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și

să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1), alin.(2) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/ plătitorului și a altor persoane; (...)

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la scopul închirierii imobilului în cauză.

Prin Nota explicativă din data de 19.10.2017, domnul ..., administrator al X SRL a arătat următoarele: *“ (...) Momentan acest spațiu nu este utilizat pentru că nu s-a finalizat amenajarea. X SRL a încheiat un antecontract de vânzare-cumpărare a spațiului pentru o perioadă de 3 ani. Până la achiziționarea definitivă s-a obligat să plătească lunar o chirie care ulterior va fi recunoscută în momentul achiziției în valoare de 50%). Spațiul trebuie să fie folosit de colaboratorii societății (clienți și furnizori) în momentul în care vin în delegație la X pentru realizări de contracte și de programatorii sau mecanicii care vin în service la X. La momentul actual nu a putut fi finalizată amenajarea apartamentului în valoare de 5.000 euro din cauza neplății de către clienți a serviciilor prestate și intrarea în insolvență a firmei ... care este clientul principal al societății care a generat lipsa de cash flow”.*

Mai mult, referitor la chiria achitată către societatea ... SRL, potrivit Promisiunii bilaterale (antecontract) de vânzare-cumpărare încheiată la data de de 01.08.2015 între petenta X SRL, în calitate de promitent cumpărător, și societatea ... SRL, în calitate de promitent vânzător, societatea contestatară se obligă ca până la data de 01.08.2018 să cumpere imobilul ce face obiectul Contractului de închiriere nr.../01.08.2015, iar prețul final achitat va fi diferența dintre prețul total de 18.000 euro și jumătate din valoarea totală a chiriei achitată până la momentul încheierii contractului de vânzare-cumpărare.

Astfel, valoarea chiriei platită în sumă de ... lei, are valoarea unei investiții a petentei X SRL și nu ar fi trebuit să fie înregistrată în evidența contabilă pe

seama conturilor de cheltuieli, consecința fiscală fiind diminuarea masei impozabile a profitului.

În motivarea contestației, societatea contestatară nu prezintă motivele de fapt pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun motiv de fapt în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de servicii, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“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; (...).”

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

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.**1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: *“(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. (...)”*

- prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: *“(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar un impozit pe profit în sumă de ... lei.

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei.

B. Cu privire la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, în condițiile în care, la data emiterii facturii, furnizorul era declarat contribuabil inactiv, iar înregistrarea acestuia în scopuri de TVA era anulată de organele fiscale.

În fapt, în luna martie 2017, petenta X SRL și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în baza facturii nr.../02.03.2017 emisă de societatea ... SRL, persoană juridică română declarată contribuabil inactiv de la o dată anterioară celei la care a fost emisă factura.

În urma consultării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, organele de inspecție fiscală au constatat că ... SRL a fost declarat contribuabil inactiv din data de 23.09.2016 de Oficiul Național al Registrului Comerțului urmare “spațiu sediu social expirat” - **Decizia nr.../30.06.2016**, iar din data de 23.09.2016, societatea nu mai este plătitoare de TVA.

Întrucât la data la care a fost emisă factura, furnizorul a fost declarat contribuabil inactiv, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În drept, potrivit prevederilor **art.11** “Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

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

(6) Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, declarați inactivi conform Codului de procedură fiscală, care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de prezentul cod, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. (...)

(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, (...).

(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 alin.(11) lit.b)-e) și lit.h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. (...)

(9) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 alin.(11) lit.b)-e) și lit.h) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art.316 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, (...)

coroborate cu prevederile **art.92** “Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul persoană juridică sau orice entitate fără personalitate juridică este declarat inactiv și îi sunt aplicabile prevederile din Codul fiscal privind efectele inactivității dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrage controalelor efectuate de organul fiscal central prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organul fiscal central constată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat;

d) inactivitatea temporară înscrisă la registrul comerțului;

e) durata de funcționare a societății este expirată;

f) societatea nu mai are organe statutare;

g) durata deținerii spațiului cu destinația de sediu social este expirată.”

(...)

(11) Registrul contribuabililor/plătitorilor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul A.N.A.F.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv și nici tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv.**

De asemenea, conform prevederilor legale, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.

Totodată, prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3846/2015 pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art.92 din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, stipulează:

Art.7 *“(1) Pe perioada cât contribuabilii/plătitorii sunt declarați inactivi, le sunt aplicabile procedurile de administrare referitoare la declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), contribuabilii/plătitorii declarați inactivi nu vor fi supuși procedurilor curente de notificare și de impunere din oficiu pentru nedepunerea declarațiilor.

Art.8 *“(1) Contribuabililor/plătitorilor declarați inactivi li se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA, începând cu data comunicării deciziei de declarare în inactivitate.*

(2) Persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA datorită declarării inactivității fiscale, la reactivare vor solicita înregistrarea în scopuri de TVA, la organul fiscal competent. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării Deciziei de înregistrare în scopuri de TVA.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.299 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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.319, ...”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.319 alin.(20)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

“(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în speță, factura întocmită de furnizor nu cuprinde informații referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile care a emis factura, acest cod al emitentului nemaifiind valabil.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că X SRL și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.../02.03.2017 emisă de către furnizorul ... SRL.

Din informațiile prezentate în registrul contribuabililor inactivi sau reactivați, organul de soluționare a contestației reține că furnizorul ... SRL este declarat **inactiv** începând cu data de **23.09.2016** prin Decizia nr.../30.06.2016, fiindu-i **anulată înregistrarea în scopuri de TVA** începând cu data de **23.09.2016**.

Cu privire la hotărârile **Curții Europene de Justiție** privind dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA pentru bunurile achiziționate și serviciile primite de la contribuabili inactivi, decizii bazate la rândul lor pe directivele Uniunii Europene, obligatorii pentru statele membre ale Uniunii Europene, se reține că jurisprudența comunitară statuează faptul că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă.

De asemenea, din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscrși în **Registrul contribuabililor inactivi/reactivați** care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru. Astfel,

printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi, în condițiile în care prevederile legale stipulează că *“beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați (...), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective”*.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

“Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

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

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

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

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude.

Or, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, societatea avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dând posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea

de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a TVA.

Însă, contestatara a derulat operațiuni comerciale cu contribuabili inactivi, deși avea obligația și posibilitatea reală și facilă de a cunoaște acest aspect.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că 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, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere de la contribuabilii declarați inactivi este conformă principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza mijloace și măsuri proporționale în raport cu acest principiu, astfel cum sunt ele reglementate în Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor acestuia se reține că odată declarați inactivi, contribuabilii sunt înscriși în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați care este public prin afișarea lui pe pagina de internet a ANAF și care cuprinde toate elementele necesare identificării contribuabililor inactivi, data declarării ca inactivi, inclusiv data publicării lor în registrul public iar ceilalți contribuabili pot consulta acest registru public, starea de inactivare fiscală producând efecte față de ei de la data publicării în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, care apare ca informație distinctă în acest registru, astfel că printr-o simplă verificare pe internet a stării fiscale a furnizorilor/prestatorilor, contribuabilii activi se pot proteja de consecințele fiscale negative ale achiziției de bunuri ori servicii de la contribuabili declarați inactivi.

Ca atare, instituirea măsurii de înființare a Registrului contribuabililor inactivi/reactivați pentru contribuabilii ce au un comportament evazionist și a sancțiunii neexercitării dreptului de deducere pentru achizițiile de la contribuabilii inactivi sunt prevăzute de lege și urmăresc un scop legitim, constând în izolarea, din punct de vedere economic, a contribuabililor care se sustrag de la regimul fiscal urmat de contribuabilii corecți.

Totodată, la data de 19 octombrie 2017 au fost publicate concluziile Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-101/16 Paper Consult SRL potrivit căreia:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări juridice naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoare adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această decalarare a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv,

nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale”.

Având în vedere hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene, în urma demersurilor efectuate de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin adresa nr.../07.06.2018, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../20.06.2018, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.../25.06.2018, comunică următoarele:

“(...) SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei, sumă înscrisă în factura nr.../02.03.2017 emisă de către SC ... SRL. Valoarea totală a facturii a fost de ... lei din care SC X SRL a achitat suma de ... lei conform fișei furnizorului pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală rezultând o diferență neachitată de ... lei.

A fost verificată baza de date existentă referitoare la SC ... SRL și s-au constatat următoarele:

- inactiv din data de 23.09.2016 declarat de ONRC – spațiu sediu social expirat;

- SC ... SRL a depus decontul privind taxa pe valoarea adăugată pentru luna martie 2017 în data de 25.04.2017 din care rezultă că a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunii efectuate cu SC X SRL;

*- din fișa sintetică totală editată la data de 19.06.2018 rezultă că SC ... SRL **nu a achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții** către bugetul consolidat al statului. (...)*

De asemenea, se reține că la data de 09.01.2018, furnizorul ... SRL a depus la organul fiscal Declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată a fost anulat conform art.316 alin.(11) lit.a)-e), lit.g) sau lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal - cod 311, perioada de raportare luna martie 2017, prin care a declarat o obligație de plată privind taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, din operațiuni efectuate după anularea din oficiu, înregistrării în scopuri de TVA.

Având în vedere că factura analizată se referă la perioada anului fiscal 2017, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată din factura emisă de acest furnizor.

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, într-o speță similară cu cea a contestatarei, prin Decizia civilă nr.935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosar nr.2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv ... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care

o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, punctul 52).

Așa cum a constatat CJUE în cauza precitată la punctul 53, reglementarea națională nu transferă în sarcina persoanei impozabile măsurile de control care revin administrației, ci o informează cu privire la rezultatul unei anchete administrative din care rezultă că contribuabilul declarat inactiv nu mai poate fi controlat de autoritatea competentă fie că respectivul contribuabil nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, fie pentru că a declarat informații de identificare a sediului social care nu permit autorității fiscale în cauză să îl identifice sau pentru că nu își desfășoară activitatea la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.

Or, singura obligație a reclamantei constă în consultarea listei contribuabililor declarați inactivi afișate la sediul ANAF și publicate pe pagina de internet a acesteia, o asemenea verificare fiind, pe de altă parte, ușor de efectuat (în acest sens punctul 54 din hotărârea Paper Consult precitată).

(...)

Apoi, câtă vreme în speță există pierderi fiscale în mod legal administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere.

În adevăr, din Hotărârea Paper Consult precitată, rezultă că în ipoteza furnizorului declarat inactiv dacă există pierderi fiscale pentru trezoreria publică este legal refuzul dreptului de deducere.

Ori, în speță din fișa ... depusă de organul fiscal nu rezultă că acest furnizor a declarat și plătit bugetului de stat suma de ... cu titlu de TVA aferent livrărilor efectuate către reclamantă ci doar operațiuni în trezorerie în sumă de ... reprezentând TVA.

(...)

Rezultă că în această situație nu se mai realizează principiul neutralității impozitării câtă vreme furnizorul inactiv, care nu și-a mai îndeplinit obligațiile de declarare impuse de lege, nu a colectat TVA-ul declarat statului, iar în aval beneficiarul livrărilor (în speță reclamanta) își exercită dreptul de deducere.

Prin urmare, în această ipoteză se prezumă în mod irefragabil că există o fraudă fiscală prezumție validată și de instanța de la Luxemburg, prevalând în acest caz special obiectivul recunoscut și încurajat de Directiva TVA 2006/112 de combatere a fraudei fiscale. (...)"

Astfel, se reține că X SRL nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii emisă de furnizorul ... SRL, declarat în timpul tranzacției ca fiind societate inactivă, fapt pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

Refuzul dreptului de deducere al beneficiarului pentru TVA nu constituie o încălcare a prevederilor legale, atâta timp cât prin comportamentul furnizorului s-a produs o pierdere de venituri fiscale.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

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. (...).”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achiziția de bunuri de la furnizorul declarat în timpul tranzacției ca fiind societate inactivă, pentru care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

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

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

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

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.(...)”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art.250 “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd *“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă ratelor de leasing privind contractul de leasing pentru autoturismul marca BMW X6, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, cauza supusă soluționării este dacă legal, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la 50%, stabilind că societatea nu are dreptul să deducă TVA sus menționată, în condițiile în care contestatorul nu face dovada cu documente justificative că autoturismele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În fapt, pentru perioada 01.03.2014 - 30.06.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei, aferentă ratelor de leasing privind contractul de leasing pentru autoturismul marca BMW X6, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, fără a se limita dreptul de deducere în procent de 50%, astfel:

- pentru perioada lunilor mai 2014, ianuarie și aprilie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă

totală de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto și manoperă.

- pentru perioada lunilor ianuarie 2015 și aprilie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare piese auto.

- pentru luna iunie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL, în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare parbriz.

- pentru perioada lunilor octombrie și noiembrie 2015, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare anvelope și piese auto.

- pentru perioada lunilor octombrie - decembrie 2015, aprilie, mai, noiembrie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare anvelope, piese auto și manoperă.

- în luna aprilie 2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de 68 lei reprezentând contravaloare piese auto.

- în luna ianuarie 2017, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturii fiscale emisă de ... SRL în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare piese auto și manoperă.

- pentru perioada lunilor iunie 2015, august 2015 - iunie 2017, echipa de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de BCR Leasing IFN SA, reprezentând contravaloare avans și rate leasing contract ... pentru achiziția unui autoturism Jeep BMW X6 (50 % din dreptul de deducere a taxei).

Organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, societatea nu a prezentat documente care să ateste utilizarea exclusivă a autoturismelor în cauză, în scopul desfășurării activității economice, nefiind respectate prevederile art.298 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și punctul 68 alin.(1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

Art.145 “(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; (...)”

Art.145¹ “Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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. 45¹** 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:

“(1) În aplicarea art.145¹ 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.145¹ 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.146-147¹ 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.145¹ 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.146-147¹ din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art.145¹ alin.(3) lit.a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146-147¹ din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art.145¹ alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art.145¹ alin.(3) lit.a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile

art.145¹ alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții; (...)

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art.145¹ alin.(3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin.(2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art.145¹ 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.145¹ 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.”

Începând cu data de 01 ianuarie 2016 a intrat în vigoare Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la **art.298**, stipulează:

“Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art.297 **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) 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.297 și art.299-301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.”

Potrivit prevederilor **pct.68** din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“(1) În aplicarea art.298 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.298 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.297 și la art.299-301 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.298 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.297 și la art.299-301 din Codul fiscal.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.297 și la art.299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art.297 și la art.299-301 din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art.298 alin.(3) lit.b)-f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de

merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.298 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art.298 alin.(3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin.(2), în cazul vehiculelor prevăzute la art.298 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art.298 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 exercițarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art.298 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 Codului de procedură fiscală.(...)”

Potrivit prevederilor legale, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, a fost limitat dreptul 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

deține 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 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 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.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la capitolul III litera A) punctul 4 al prezentei - *privind cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare dobânzi și diferențe de curs valutar aferente ratelor de leasing, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, și pentru care, organele de inspecție fiscală au limitat deductibilitatea la 50%* - sunt aplicabile și în ceea ce privește TVA aferentă ratelor de leasing privind contractul de leasing pentru autoturismul marca BMW X6, piese de schimb și reparații pentru autoturisme, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

Având în vedere că petenta nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, încadrarea în excepțiile prevăzute de lege, cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul articolului 145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv articolului 298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul "exclusiv" al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate, în considerarea celor de mai sus, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la 50%, motiv pentru care, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora "(1) Prin decizie

contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Referitor la contestarea obligațiilor fiscale accesorii, se reține faptul că, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către societatea petentă, X SRL, a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a determina obligații fiscale accesorii.

Referitor la exonerarea societății petente, X SRL, de obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, se rețin următoarele:

Obligația fiscală este acel raport juridic în conținutul căruia intră dreptul statului de a cere contribuabililor, precum și corelativul acestui drept care este datoria acestora din urmă, să plătească impozite, taxe, contribuții determinate în conformitate cu legea (obligația fiscală materială). Este, de altfel, veritabila obligație fiscală.

În acest sens, administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală - care constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat - ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.

Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit.

Astfel, referitor la solicitarea exonerării de obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, învedereăm societății petente că are posibilitatea de a se adresa unității fiscale de administrare A.J.F.P. Hunedoara, în calitate de organ fiscal competent în administrarea creanțelor fiscale.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) 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, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva **Deciziei de impunere nr.F-HD .../31.10.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

Director General