



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

DECIZIA NR.4066/31.08.2018

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr. x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, cu privire la contestația formulată de SC x SRL, CIF RO x, cu sediul în localitatea x, nr.x, jud.x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului x sub nr. J x.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, prin care s-a stabilit suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de administratorului societății x și poartă amprenta ștampilei SC x SRL.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **09.11.2017**, potrivit confirmării de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și data expedierii contestației, respectiv **23.12.2017**, potrivit recipisei firmei de curierat, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr. x, solicitând desființarea în totalitate a actelor administrative.

Contestatoarea consemnează că, urmare a controlului fiscal efectuat pe perioada 01.01.2011-30.06.2017, prin actul administrativ fiscal contestat, în mod netemeinic și nelegal, a fost obligată la plată sumei de x lei cu titlul de impozit stabilit suplimentar, precum și a sumei de x lei cu titlul de TVA stabilită suplimentar.

Societatea susține că obligațiile fiscale stabilite în sarcina sa sunt nelegale, fără a avea ca temei vreuna dintre prevederile legale invocate inclusiv în raportul de inspecție fiscală. Stabilirea suplimentară a impozitului pe profit și a TVA-ului s-a efectuat fără respectarea dispozițiilor legale, inclusiv cele privind inspecția fiscală, temeiul de drept invocat neavând legătură cu obligația fiscală stabilită prin decizia de impunere.

1. Referitor la modul de stabilire a impozitului pe profit pe anul 2011, contestatoarea menționează că temeiurile legale invocate în raportul de inspecție fiscală nu sunt incidente speței, în condițiile în care, potrivit prescripțiilor normative inserate la art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, nu sunt considerate cheltuieli deductibile exclusiv cheltuielile înregistrate în contabilitate, ce nu au la bază un document justificativ, prin care „...să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune”. Or, în prezenta speța, în penultima frază a alin.(1) a paginii 4, se menționează expres de către organele de inspecție fiscală că: “În urma controlului am constatat că în luna decembrie 2011 societatea a achiziționat de la x Mehedinți conform fact. nr. x marfa în valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei...Factura de mai sus este achitată prin banca Unicredit Tiriac Bank, în data de 13.01.2012 și apare în extrasul de cont aferent perioadei 10.01.2012-17.01.2012.”

Altfel, operațiunea de achiziționare a mărfurilor în cauză este atestată indubitabil de factura menționată de organul de control, plata acesteia fiind efectuată prin bancă, fapt atestat inclusiv de extrasul de cont aferent perioadei în cauză.

De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au precizat: „...până la finalizarea procesului, considerăm cheltuiala din fact. nr. x cu marfa în valoare de x lei, baza impozabilă nedeductibilă, rezultând un impozit pe profit în plus în sumă de x lei...”, fără a indica suportul normativ ce îndrăduiește organele de control a purcede la a „considera” cheltuiala în cauză, contravaloarea facturii nr.x, ca fiind bază impozabilă nedeductibilă.

Societatea apreciază că sunt cu totul neîntemeiate și nelegale constatările și decizia organelor de control de a cataloga ca fiind cheltuială nedeductibilă inclusiv

achiziționarea unui Led TV (anul 2012), a unui ceainic fontă (anul 2013), a unor cheltuieli cu cazarea (anul 2015), fiind eronat indicate dispozițiile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003.

Astfel, societatea susține că este eronată ideea organelor de control potrivit căroră Led-ul TV și, cu atât mai mult, cazanul de fontă și cheltuiala cu cazarea ar avea un alt scop decât realizarea de venituri impozabile, în condițiile în care amenajarea unui spațiu civilizat și decent ca birou în care să se deașoare inclusiv întâlnirile de afaceri cu partenerii contractuali - în care să existe și un televizor de calitate - ar excede interesului societății.

De asemenea, contestatoarea arată că obiectul principal de activitate este producerea și comercializarea produselor „tradiționale” din carne, iar pentru a-și face cunoscută oferta, participă la diverse târguri tematice și concursuri culinare de producere, respectiv degustare de produse culinare specifice zonei, la care cazanul de fontă este un accesoriu indispensabil.

Societatea susține că atestă cu documente contabile, care au fost puse la dispoziția organelor de control, aria de desfacere a produselor sale, datorită particularităților acestora legate de calitate și implicit de preț, fiind necesar a fi extinsă cât mai mult posibil, iar dacă zona geografică vizată este Cluj, Târgu Mureș, București sau Constanța etc., fapt pentru care cheltuiala efectuată cu cazarea personalului implicat excede sintagmei fiscale „cheltuială deductibilă.”

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, contestatoarea arată că plecând de la apreciere eronată potrivit căreia „...până la finalizarea procesului considerăm cheltuiala din fact. nr. x cu marfă în valoare de x lei, din care TVA în suma de x lei ca nedeductibilă, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune...”, organele de control fiscal au stabilit baza de determinare a TVA la suma suplimentară de x lei și obligația de plată, în sumă de x lei.

Societatea susține că, organele fiscale, după ce au consemnat achiziționarea și plata facturii nr.x, au conchis că înregistrarea în contabilitate a sumelor în cauză a fost realizată fără a avea la bază documente justificative, ce în accepțiunea lor ar conduce la determinarea unei baze de calcul suplimentare și stabilirea eronată a unor obligații suplimentare de plată a TVA-ului, sub pretextul încălcării art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003.

Raportat la temeiul legal anterior menționat, societatea susține că nu poate achiesă la opinia organelor de control fiscal, deoarece deducerea taxei aferente achiziției sus menționate este destinată utilizării în folosul unei operațiuni taxabile, astfel încât excluderea operată de aceștia este, în opinia sa, cu totul nejustificată, eronată.

Contestatoarea opinează că eroarea efectuată prin stabilirea suplimentară a bazei impozabile și TVA-ului suplimentar putea fi extrem de facil evitată dacă erau respectate riguros dispozițiile procedurale prevăzute de art.145 alin.(2) din Codul de

procedură fiscală în vigoare la data realizării operațiunii în cauză de către organele de inspecție fiscală și, ulterior, de persoanele care au emis decizia de impunere.

Față de argumentele de drept și de fapt expuse mai sus, contestatoarea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată, și, pe fond, desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr.x, iar, în subsidiar, în temeiul art.216 alin. (3) din vechiul Codul de procedură fiscală, recalcularea obligațiilor fiscale în cauză pe baza documentelor aflate la dosar, cu consecința emiterii unei noi decizii de impunere.

La contestația formulată, societatea a anexat în xerox copie, următoarele documente:

- decizia de impunere “x”;
- raportul de inspecție fiscală;
- anexele aferente acestora.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane juridice nr.x.

Impozit pe profit.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a adresei I.PJ. Mehedinți, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice nr. x, înregistrată sub nr. x la AJFP x, prin care se face cunoscut că urmare a Sesizării penale x formulată de AJFP x, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul xi sub nr. unic x, se efectuează cercetări față de suspectii x, zis „x”, x, zis „x”, și x, zis „x”, toți din loc. Strehaia, jud.Mehedinți, în calitate de administratori la x SRL CUI x și x SRL CUI x, ambele din Strehaia, care în schimbul unui comision procentual au emis facturi fictive în perioada 2010-2012 pentru 63 de firme din jud.x. Printre firmele din jud.x, căreia i s-a făcut plângere penală se număra și SC x SRL. În vederea stabilirii cu certitudine a prejudiciului creat bugetului de stat, de către societățile înregistrate cu sediul fiscal în jud. x, prin Ordonanța nr.x, emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, s-a dispus efectuarea unei expertize contabile. În Ordonanța nr.x din 06.10.2016 se precizează că au fost formulate denunțurile din data de 18.06.2013 și 24.02.2016 de către x, zis „x”, care în perioada 2010-2012 s-a ocupat de activitatea x SRL și în schimbul unui comision de 1% a emis facturi fictive către un număr de 65 societăți comerciale, din jud.x. Prin Ordonanța nr. x emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, în cadrul expertizei contabile, pentru SC x SRL se cere să se verifice dacă în semestrul 2-2011 a înregistrat și declarat cheltuieli cu achiziția de mărfuri de la x SRL, care este valoarea acestora și implicațiile fiscale asupra TVA și impozitului pe profit.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011, societatea a achiziționat de la x SRL conform facturii nr.x marfă în

valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei. Factura este achitată prin banca x Bank, în data de 13.01.2012 și apare în extrasul de cont aferent perioadei 10.01.2012-17.01.2012.

Având în vedere cele prezentate mai sus, până la finalizarea procesului organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala din factura nr.x cu marfă în valoare de x lei, baza impozabilă ca nedeductibilă, conform art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe profit în plus în suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile înregistrate în luna februarie 2012, cu achiziția unui Led TVA în sumă de x lei, sunt nedeductibile, deoarece nu au legătură cu activitatea firmei, fiind stabilită diferența de impozit în sumă de x lei, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile înregistrate în lunile aprilie și iunie 2013, cu achizițiile unui ceainic fontă și țigări în sumă de x lei nu sunt deductibile, deoarece nu au legătură cu activitatea firmei, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind stabilită diferența de impozit în sumă de x lei.

Taxa pe valoarea adăugată.

Din verificarea modului de respectare a prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei pentru achizițiile înregistrate în luna februarie 2012, aprilie, iunie 2013 și aprilie 2015 pentru Led TV, ceainic fontă, țigari și cazare, care nu sunt deductibile și nu au legătura cu activitatea societății, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.277/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- în luna decembrie 2011 societatea a achiziționat de la xSRL conform facturii nr. marfa în valoare de lei, din care TVA în sumă de lei. Factura este achitată prin banca Unicredit Tiriac Bank, în data de 13.01.2012, și apare în extrasul de cont aferent perioadei 10.01.2012-17.01.2012). De asemenea societatea înregistrează TVA în sumă de lei, conform facturii nr., în decontul de TVA pentru luna decembrie 2011și în jurnalul de cumpărări.

Având în vedere adresa I.P.J. Mehedinți, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice nr., înregistrată sub nr. la AJFP x se face cunoscut ca urmare a Sesizării penale nr.x se fac cercetări față de administratorii SC x SRL din Strehaia, precum și faptul că în cazul SC x SRL se cere să se verifice dacă a înregistrat cheltuieli cu achiziția mărfii, care este implicațiile fiscale asupra TVA. Astfel, până la finalizarea procesului, organele de inspecție fiscală au considerat TVA în suma de x lei, ca nedeductibilă, înregistrată în contabilitate fără a avea la baza documente justificative,

potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 01.11.2011-30.06.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus eronat TVA în suma de x lei.

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

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de x lei la calculul profitului impozabil și nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor reprezentând Led TVA, ceaun, tigăți și servicii turistice, în condițiile în care societatea nu a demonstrat că au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli în sumă totală de x lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă totală x lei, în baza facturilor nr.x emisă de SC x SRL, nr.x emisă de SC x SRL, nr.x emisă de societatea x și nr.x emisă de SC x SRL, reprezentând Led TV, ceaun fontă, țigări și servicii cazare.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile, fapt pentru care au stabilit aceste cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil și au considerat nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Pentru aceste cheltuieli nedeductibile, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar în sumă de x lei (x lei aferent anului 2012, x lei aferent anului 2013 și x lei aferent anului 2015), precum și o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit sunt incidente prevederile art.19, art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicare în perioada verificată, care stipulează:

„Art. 19 Reguli generale

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

„Art. 21 Cheltuieli

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

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile din orice sursă și alte elemente similare veniturilor 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.

Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil.

De asemenea, potrivit prevederilor legale sus invocate rezultă că pentru stabilirea profitului impozabil cheltuielile de cazare în țară, efectuate de salariați și administratori, sunt considerate cheltuieli deductibile dacă au la bază documente justificative din care să rezulte persoanele care au fost cazate, scopul cazării, etc.

De asemenea, în Anexa 2 la OMFP 3512/2008 privind documentele financiar - contabile, se menționează care sunt documentele justificative de înregistrare în contabilitate pentru cheltuielile aferente deplasărilor interne/externe:

“ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

I. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitate. [...]*

În conformitate cu prevederile legale ante-citate, se reține faptul că, toate cheltuielile înregistrate în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ, iar în cazul cheltuielilor de deplasare justificarea acestora de face pe baza Ordinilor de deplasare, completate cu toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare, la care să fie atașate facturile de cazare, transport, etc.

În materie de TVA, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborate cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(19) din Codul fiscal (...). “

În legătură cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învedereăm că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabilă de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărarea data în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în functionarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabilă (paragr. 26 din hotarare). În acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmeaza să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru următoarele achiziții de bunuri și servicii:

- în anul 2012 cheltuieli cu achiziția unui Led TV în sumă de x lei și TVA aferent în sumă de x lei,
 - în anul 2013 cheltuieli cu achiziția unui ceainic fontă și țigări în sumă de x lei și TVA aferent în sumă de x lei,
 - în anul 2015 cheltuieli cu cazarea în sumă de x lei și TVA aferent în sumă de x lei,
- deoarece contestatoarea nu a demonstrat că aceste achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri, respectiv în folosul operațiunilor taxabile.

Contestatoarea avea posibilitatea, în susținerea celor afirmate, să depună orice materiale corespunzătoare – documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărei cheltuieli, cu destinația clară a acestor cheltuieli în raport cu întreaga activitate, a modului în care acestea au contribuit la realizarea de venituri, respectiv că achiziția este în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care este vorba de cheltuieli cu achiziții de unii Led TV, ceaun fontă și țigări, servicii de cazare.

De asemenea, se reține faptul că, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nu a depus nici la contestația formulată deconturi de cheltuieli sau ordine de deplasare prin care să dovedească că aceste cheltuieli cu cazarea sunt efectuate în scopul operațiunilor sale impozabile, respectiv taxabile.

Astfel, se reține că existența unor facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor, respectiv a taxei pe valoarea adăugată contribuabilul trebuind să justifice cu documente legale necesitatea efectuării achizițiilor prin specificul activității desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

Față de cele de mai sus nu pot fi reținute argumentele contestatoarei potrivit căreia achizițiile de bunuri și servicii sus menționate sunt utilizate pentru obținerea de venituri, respectiv operațiuni taxabile, întrucât acestea este doar o afirmație pro-causa, fără să dovedească cu documente justificative utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile, în condițiile în care Codul de procedură fiscală la art.73 alin.(1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

„Art. 73- Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se reține ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, întrucât societatea contestatoare nu dovedește că achizițiile sus menționate sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de x lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și au stabilit impozit pe profit în sumă de x lei aferent anului 2012, x lei aferent anului 2013 și x lei aferent anului 2015, și nu au acordat

drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei, motiv pentru care în temeiul prevederilor 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 O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este dacă se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru aceste capete de cerere, în condițiile în care în dosarul penal nr.x al Parchetului de pe lângă Tribunalul x se efectuează cercetări față de reprezentantul legal al societății contestatoare, în legătură cu operațiunile desfășurate cu SC x SRL.

În fapt, organele de inspecție fiscal din cadrul A.J.F.P. x au efectuat inspecția fiscală parțială la SC x SRL, urmare a adresei I.P.J. Mehedinți, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice nr. x din 17.10.2016, înregistrată sub nr.x la AJFP x, prin care se face cunoscut că urmare a Sesizării penale nr. x formulată de AJFP x, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul x sub nr. unic x, se efectuează cercetări față de suspectii x, zis „x”, x, zis „x”, și x, zis „x”, toți din localitatea Strehaia jud.Mehedinți, în calitate de administratori la x SRL CUI x și x SRL CUI x, ambele din Strehaia, care în schimbul unui comision procentual au emis facturi fictive în perioada 2010-2012 pentru 63 de firme din jud.x. Printre firmele din jud.x, căreia i s-a făcut plângere penală se numără și SC x SRL.

În vederea stabilirii cu certitudine a prejudiciului creat bugetului de stat, de către societățile înregistrate cu sediul fiscal în jud. Timiș, prin Ordonanța nr. x din 06.10.2016, emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, s-a dispus efectuarea unei expertize contabile. În Ordonanța nr.x din 06.10.2016 se precizează că au fost formulate denunțurile din data de 18.06.2013 și 24.02.2016 de către suspectul x, zis „x”, care în perioada 2010-2012 s-a ocupat de activitatea x SRL și în schimbul unui comision de 1% a emis facturi fictive către un număr de 65 societăți comerciale, din jud.x.

Prin Ordonanța nr. x din 06.10.2016 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, în cadrul expertizei contabile, pentru SC x SRL se cere să se verifice dacă în semestrul 2 2011 a înregistrat și declarat cheltuieli cu achiziția de mărfuri de la x SRL, care este valoarea acestora și implicațiile fiscale asupra TVA și impozitului pe profit.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2011, contestatoarea a achiziționat de la x SRL x conform facturii nr.x marfă în valoare de x lei, din care TVA în sumă de x lei. Factura este achitată prin

banca Unicredit Tiriac Bank, în data de 13.01.2012 și apare în extrasul de cont aferent perioadei 10.01.2012-17.01.2012.

Având în vedere cele prezentate mai sus, până la finalizarea procesului, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă nedeductibile, stabilind diferența de impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, aferente facturii nr.x emisă de SC x SRL.

În scopul soluționării contestației formulate de SC x SRL, Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 a solicitat Inspectoratului Județean de Poliție Mehedinți– Serviciul de Investigare a Criminalității Economice cu adresa nr. x, respectiv prin adresa de revenire nr.x, dacă a fost finalizată expertiza contabilă judiciară potrivit dispozitivului Ordonanței din x, respectiv stadiul soluționării dosarului nr.x, față de domnul x, CNP x, în calitate de administrator al SC x SRL, în legătură cu operațiunile desfășurate cu partenerul SC x SRL.

Prin adresa nr.x înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.x, Inspectoratului Județean de Poliție Mehedinți–Serviciul de Investigare a Criminalității Economice a comunicat faptul că dosarul a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul x în data de 23.03.2018 cu soluția corespunzătoare.

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

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei, atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. x, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, în speță se pune problema realității operațiunilor efectuate de SC x SRL, care a înregistrat în

evidența contabilă achiziții reprezentând material textil antifoc - antistatic de la furnizorul SC x SRL, în baza facturii nr.x ce nu reflectă operațiuni reale.

Astfel, în urma informațiilor primite de la Inspectoratul Județean de Poliție Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice se reține că administratorul societății menționate mai sus în timpul cercetărilor penale a declarat că: *„în schimbul unui comision procentual din valoarea facturilor în perioada 2010-2012 a emis facturi fictive livrare mărfuri/servicii către 63 de societăți comerciale ai căror administratori au înregistrat cheltuieli în evidența contabilă și fiscală, în baza cărora au dedus ilegal TVA și diminuat profitul impozabil, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale. Printre firmele din județul x, căreia i s-a făcut și plângere penală se numără și SC x SRL”*.

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

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au constatat că și societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă achiziții în baza facturii emise de SC x SRL, care în schimbul unui comision procentual emitea facturi fictive în perioada 2010-2012 pentru 63 de firme din județul x, printre care și SC x SRL.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile înregistrate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit.

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document*

justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

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

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

Prin urmare, prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că operațiunile desfășurate de SC x SRL și furnizorul SC x SRL fac obiectul Sesizării penale nr.x formulată de AJFP x, înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul x.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.5130/04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *“există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitatea obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile menționate prejudicierea bugetului de stat prin diminuarea profitului impozabil și a TVA.”*

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 1 nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **x lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.277 alin.(1) și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF 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

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de insectie fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

2. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de insectie fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei – taxa pe valoarea adăugată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P. x – Inspecție Fiscală

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

DIRECTOR GENERAL

