

DECIZIA nr. 658 din.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. XXX S.R.L.**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul XYare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 2 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia **S.C. XXX S.R.L.**, cod de inregistrare fiscala RO Xxxxx, cu sediul social in X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015 emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015 si comunicate, prin semnare de primire la data de X/2015, prin care au fost stabilite obligatii de plata in suma de X lei din care:

- X lei impozit pe profit suplimentar;
- X lei TVA stabilita suplimentar;
- X lei accesorii, reprezentand dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa XZeze contestatia formulata de S.C. XXX S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. S.C. XXX S.R.L. contestă obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite în sarcina sa de catre organele de inspectie fiscală pentru persoane juridice ale Administrației Sector 2 a Finantelor Publice prin Decizia de impunere nr. X/2015, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/2015 prin care s-au stabilit urmatoarele:

- impozit pe profit in suma de X lei aferente perioadei 16.03.2009 – 31.12.2013, dobanzi/majorari de intarziere aferente perioadei 25.07.2012 - 15.12.2014 in suma de X lei si penalitati de intarziere aferente perioadei 25.07.2012 - 15.12.2014 in suma de X lei.
- TVA in suma de X lei aferenta perioadei 16.03.2009 – 31.08.2014, dobanzi/majorari aferente perioadei 25.07.2012 - 15.12.2014 in suma de X lei si penalitati de intarziere pentru perioada 25.07.2012 - 15.12.2014 in suma de X lei:

S.C. XXX S.R.L. aduce urmatoarele argumente:

- atat decizia de impunere, cat si raportul de inspectie fiscala, contin doar o insiruire de acte normative, fara nicio mentiune privind suportul juridic concret al impunerii suplimentare;
- omisiunea organului de control de a indica in concret textul de lege care permite impunerea suplimentara, reprezinta in mod evident o nemotivare a actului administrativ, sanctionata cu nulitatea pentru nemotivare, indiferent daca legiutorul a prevazut expres sau nu, conform art. 43 alin. 2, coroborat cu art. 46 din Codul de procedura fiscala;
- actele administrative intocmite de organele de inspectie, nu sunt motivate, in sensul ca sunt citate articole din acte normative, fara a indica in concret textul de lege care permite impunerea suplimentara;

- toate cheltuielile cu piesele de schimb si materialele consumabile inregistrate, au fost facute in scopul obtinerii de venituri impozabile, respectand prevederile art. 19 si art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- facturile detinute, contractele si anexele facturilor, indeplinesc cerintele O.M.F.P. 3512/2008 pentru a fi considerate documente justificative si conditiile cerute de art. 21 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare pentru deducerea cheltuielilor;

-organele de inspectie au inlaturat in mod eronat de la deductibilitate sumele achitate contribuabililor inactivi, intrucat societatii nu ii poate fi refuzat dreptul de deducere a cheltuielilor fara ca organul fiscal sa demonstreze ca societatea stia ca achizitioneaza de la un inactiv;

- organul fiscal este culpabil de faptul ca cele doua societati ce au fost declarate inactive, au continuat sa emita facturi, culpa rezultata din incalcarea principiului sau activ;

- organele fiscale au procedat nelegal si abuziv la nedeductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de furnizori in baza art. 146 si 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, fara sa tina cont ca pe toate facturile de pe care a dedus TVA, era inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA;

- S.C. Xz S.R.L. este inactiva din data de 29.08.2012, iar organele de inspectie nu au acordat drept de deducere inainte de aceasta data, respectiv din luna mai 2012, data la care au inceput relatiile comerciale dintre cele doua societati;

- S.C. XZS S.R.L. este inactiva din data de 13.11.2013, iar organele de inspectie nu au acordat drept de deducere inainte de aceasta data, respectiv din luna decembrie 2012, data la care au inceput relatiile comerciale dintre cele doua societati;

- organul fiscal avea obligatia sa comunice anularea unui cod fiscal catre toti clientii acestui contribuabil, iar faptul ca organul fiscal publica aceasta informatie pe site-ul A.N.A.F. este insuficienta;

A. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de X lei avuta in vedere de organele de inspectie la stabilirea diferentei de impozit pe profit in suma totala de X lei, se mentioneaza urmatoarele:

ANUL 2012

- pentru suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu piese de schimb si servicii furnizate de S.C. XZS S.R.L., organele de inspectie nu au luat in seama platile efectuate catre furnizor pentru sumele mentionate in facturile fiscale, inclusiv TVA si nici faptul ca pentru achizitiile de piese auto exista documente justificative si anexe prin care se determina cantitatea, marca masinii, caracteristici de identificare etc, nefiind nevoie de certificat de calitate deoarece piesele erau second hand;

- pentru suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu piese auto si servicii furnizate de S.C. Xz S.R.L., organele de inspectie nu au luat in seama platile efectuate catre furnizor pentru sumele mentionate in facturile fiscale, inclusiv TVA si nici faptul ca pentru achizitiile de piese auto si servicii exista documente justificative, respectiv:

- contractul de prestari servicii nr. X/2012 si anexele la contract, ce individualizeaza serviciile prestate si pretul;

- contractul nr. X/01.06.2012, avand ca obiect servicii de curatenie;

- facturi de achizitii de piese auto, emise in baza contractelor impreuna cu notele de intrare receptie;

- organul fiscal a aplicat in mod gresit art. 21 alin. (4) lit. m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neprecizand

motivele pentru care achizițiile de piese auto nu se încadrează la tranzacții cu scop economic, din moment ce sunt piese auto, iar domeniul de activitate este service auto;

- de asemenea este nelegală și invocarea art. 21 alin. (4) lit. r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **X lei**, care reprezintă cheltuieli cu piese auto și accesorii, au fost prezentate documente justificative, respectiv facturi fiscale, iar lipsa devizelor care să cuprindă aceste piese și accesorii, neîndreptățind organul fiscal să considere aceste cheltuieli ca nedeductibile, prin aplicarea nelegală a dispozițiilor art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f, lit. m și lit. r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- pentru suma de **X lei**, care reprezintă 50 % din achizițiile de combustibil auto, au fost prezentate documente justificative, respectiv bonuri fiscale. Combustibilul auto a fost folosit de către mașinile societății, de mașinile luate în leasing sau închiriate care se dădeau clienților pe timpul cât mașina acestora se afla în service, așa cum rezultă din procesele verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere și cartile de identitate ale clienților;

- suma de **X lei**, care reprezintă 50 % din cheltuielile cu avansurile și ratele de leasing pentru un număr de 11 contracte de leasing, a fost considerată nedeductibilă în mod nelegal de către organele de inspecție, întrucât scopul acordării de autoturisme la schimb către clienți a fost creșterea activității economice a societății, existând în acest sens procese-verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere și cartile de identitate ale clienților;

- suma de **X lei**, care reprezintă 50 % din cheltuielile cu închirierea mijloacelor auto, a fost considerată nedeductibilă în mod nelegal de către organele de inspecție, întrucât scopul acordării de autoturisme la schimb către clienți a fost creșterea activității economice a societății, existând în acest sens procese-verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere și cartile de identitate ale clienților;

- suma de **X lei**, care reprezintă cheltuieli cu lucrări de construcții efectuate de S.C. XYZ S.R.L. la obiectivul „construcție metalică service auto”, a fost considerată nedeductibilă în mod nelegal de către organele de inspecție, în lipsa autorizației de construcție, nefiind aplicabil acestei spețe art. 24 alin. (1) și alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de **X lei**, care reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de S.C. XYZ S.R.L. a fost considerată nedeductibilă în mod nelegal de către organele de inspecție deoarece aplicația informatică există și este funcțională;

ANUL 2013

- suma de **X lei**, care reprezintă cheltuieli cu piese de schimb facturate de S.C. XZS S.R.L., a fost considerată nedeductibilă în mod nelegal de către organele de inspecție, întrucât facturile prezentate în timpul inspecției sunt însoțite de anexe din care rezultă cantitatea și valoarea acestora, existând de asemenea și contract, facturi și dovada achitării;

- suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu piese de schimb facturate de diversi furnizori, a fost considerata nedeductibila de catre organele de inspectie, cu toate ca exista dovezi de reparatii, iar emiterea de facturi catre persoane fizice nu este o obligatie legala;

- suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu materiale, vopseluri auto si diluanti emise de S.C. X IXJK S.R.L. a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie, intrucat declaratia S.C. X IXJK S.R.L. ca nu a avut relatii comerciale cu S.C. XXX S.R.L., nu face dovada absoluta a inexistentei lor, in conditiile existentei contractului nr. 937 incheiat cu S.C. X IXJK S.R.L. care are ca obiect achizitia de vopsele auto si materiale de vopsitorie auto;

- pentru suma de **X lei**, care reprezinta 50 % din achizitiile de combustibil auto, au fost prezentate documente justificative, respectiv bonuri fiscale. Combustibilul auto a fost folosit de catre masinile societatii, de masinile luate in leasing sau inchiriate care se dadeau clientilor pe timpul cat masina acestora se afla in service, asa cum rezulta din procesele verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere si cartile de identitate ale clientilor;

- suma de **X lei**, care reprezinta 50 % din cheltuielile cu avansurile si ratele de leasing pentru un numar de 11 contracte de leasing, a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie, intrucat scopul acordarii de autoturisme la schimb catre clienti a fost cresterea activitatii economice a societatii, existand in acest sens procese-verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere si cartile de identitate ale clientilor;

- suma de **X lei**, care reprezinta 50 % din cheltuielile cu inchirierea mijloacelor auto, a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie, intrucat scopul acordarii de autoturisme la schimb catre clienti a fost cresterea activitatii economice a societatii, existand in acest sens procese-verbale de predare-primire la care erau atasate permisele de conducere si cartile de identitate ale clientilor;

- suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu lucrari de constructii efectuate de S.C. XYZ S.R.L. la obiectivul „constructie metalica service auto”, a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie, in lipsa autorizatiei de constructie, nefiind aplicabil acestei spete art. 24 alin. (1) si alin (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu lucrari de constructii efectuate de S.C. X S.R.L., a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie, in conditiile in care in contractul nr. X/02.09.2013, anexa 1, care este de fapt devizul-oferta, sunt prezentate lucrarile si materialele, situatii finale de lucrari, facturi fiscale si dovada achitarii lor, moment in care s-a nascut dreptul deducerii cheltuielii;

- suma de **X lei**, care reprezinta cheltuieli cu serviciile prestate de S.C. XYZ S.R.L. a fost considerata nedeductibila in mod nelegal de catre organele de inspectie deoarece aplicatia informatica exista si este functionala;

B. Referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, se mentioneaza urmatoarele:

- a respectat conditiile de deductibilitate prevazute de art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv, detine facturi care contin informatiile prevazute de art. 155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

- prin achitarea taxei pe valoarea adaugata, s-a nascut si dreptul deducerii taxei pe valoarea adaugata achitate si nu poate raspunde pentru comportamentul partenerilor comerciali;

In concluzie, S.C. XXX S.R.L., solicita anularea Deciziei de impunere nr. X/2015 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, comunicate prin remitere sub semnatura in data de X/2015, ca nelegale, iar pe cale de consecinta solicita exonerarea de la plata sumelor/obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de catre organele fiscale.

II. Urmare inspectiei fiscale privind taxa pe valoarea adăugată si impozitul pe profit aferente perioadei 16.03.2009 – 31.08.2014, prin Raportul de inspectie fiscală nr. X/2015, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscală ale Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice, au stabilit pentru S.C. XXX S.R.L., obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei.

Inspectia fiscala, a avut ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor, privind impozitul pe profit pentru perioada 16.03.2009 – 31.12.2013, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil privind impozitul pe profit, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile. De asemenea inspectia fiscala a avut ca obiect si verificarea legalitatii si conformitatii deconturilor de TVA intocmite pentru perioada 16.03.2009 – 31.08.2014.

Din constatările proprii ale organelor de inspectie fiscala au rezultat impozit pe profit suplimentar in suma de X lei cu dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de X lei si TVA suplimentar de plata in suma de X lei cu dobanzi/majorari si penalitati de intarziere in suma de X lei. In decizie si RIF sunt aratate motivele de fapt si de drept ce au stat la baza impunerii suplimentare.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscală ale Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice, au formulat Sesizarea penală depusa la Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti inregistrata sub nr. X , impotriva numitului X in calitate de administrator al societatii S.C. XXX S.R.L. în vederea constatarii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

1. Referitor la exceptia invocata de contestatara privind nemotivarea deciziei de impunere.

Cauza supusa XYarii este daca motivul invocat de contestatoare privind nemotivarea în drept a deciziei de impunere este întemeiat și poate atrage nulitatea acesteia.

In fapt, societatea XXX SRL susține că decizia de impunere nr. X/2015 este lovită de nulitate pe motiv ca actele administrative contestate nu sunt motivate, intrucat lipseste indicarea unui temei juridic concret care sa stea la baza actelor de impunere. Contestatara afirma ca decizia de impunere cuprinde exclusiv obligatiile fiscale stabilite suplimentar iar RIF-ul din 2015 precizeaza numai actele normative fara a identifica articolele din actele normative in baza carora s-a stabilit impunerea suplimentara.

Din analiza conținutului deciziei de impunere reiese că la pct. 2.1.3 sunt indicate toate temeiurile de drept (actul normativ – adică Codul fiscal și Codul de procedură fiscală –, cu indicarea corespunzătoare a articolelor, alineatelor și literelor) aplicate de organele de inspecție fiscală în raport de situația de fapt constatată, detaliată la pct. 2.1.2 din decizie (nedeductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit si TVA aferenta achizițiilor pentru care nu s-au prezentat documente ca au fost in scopul exclusiv al activitatilor economice, in folosul operatiunilor impozabile, pentru construirea sau amenajarea unor imobile ale societatii, deducerea cheltuielilor cu construirea unor mijloace fixe in loc de deducerea amortizarii etc.).

În raportul de inspectie nr. X/2015, ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere și anexă a acesteia organele de inspecție fiscală au detaliat situațiile de fapt constatate și încadrarea în temeiurile de drept.

În drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 43. – (2) Actul administrativ fiscal 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 sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) *motivele de fapt*;
- f) *temeiul de drept*; [...]”.

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea

absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C, Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

În speță, se constată că societatea XXX SRL reclamă lipsa motivării în drept a deciziei de impunere atacate și solicită anularea acesteia, în condițiile în care în decizie au fost indicate **în mod specific temeiurile de drept** ce au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare în sarcina acesteia – diferențe suplimentare de impozit pe profit, TVA și accesorii aferente.

Rezultă că pretenția contestatoarei ca decizia de impunere să fie considerată nulă pe motiv că organele de inspecție fiscală nu au procedat la explicitarea conținutului normelor juridice și la interpretarea lor în raport de situația analizată, pe lângă faptul că **excede cadrulul legal aplicabil**, organele de inspecție fiscală nefiind ținute să facă din actele administrative emise în aplicarea legii fiscale veritabile studii/articole științifice în materia dreptului fiscal, nici **nu are o justificare reală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat atât in decizia de impunere cat si in RIF-ul din 2015 articolele de lege aplicabile cat si raționamentele pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale** pe perioada supusă inspecției fiscale.

Totodata contestara nu aduce nici un argument privind **aratarea si demonstrarea existentei vătămării suferite**, societatea cunoscând pe deplin poziția organelor de inspecție fiscală, așa cum reiese din motivarea contestației ce face obiectul prezentei deciziei.

In consecinta, in raport de cele anterior retinute, contestatia XXX SRL este vadit neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei:

Cauza supusa XYarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei, in conditiile in care argumentele formulate si documentele depuse de

societate nu sunt de natura sa dovedeasca o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015, organele de inspectie fiscala au stabilit:

- impozit pe profit suplimentar aferent anilor 2012 si 2013 in suma de X lei, considerand nedeductibile cheltuieli in suma de X lei deduse de contribuabil la calculul impozitului pe profit declarat;

- TVA suplimentara in suma de X lei prin neadmiterea la deducere a TVA dedusa de societate in suma de X lei,

compuse din sumele enumerate in tabelul urmator, provenind din facturi avand inscrise achizitiile de bunuri si servicii, sume inregistrate pe cheltuieli sau pentru care s-a dedus taxa pe considerentul ca nu s-au respectat conditiile prevazute de lege pentru deducerea cheltuielilor si deducerea taxei, respectiv nu s-au prezentat documente care sa justifice ca cheltuielile au fost in scopul veniturilor impozabile realizate sau ca s-au inregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuieli cu investitiile ce ar fi trebuit inregistrate ca imobilizari si eventual amortizate, iar in privinta taxei achizitiile nu au fost reale si in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

SC XXX - Situatia cheltuieli nedeductibile/TVA nedeductibila

Nr	Sursa	Chelt. neded. 2012 - lei-	Chelt. neded. 2013 -lei-	Total chelt. Neded. -lei-	Motiv in scris in decizie	TVA nedeductibil -lei-
1	Facturi de la diversi furnizori de piese auto si accesorii, inregistrate pe cheltuieli				Lipsa documente justificative privind scopul achizitiei si cosumul	
2	50% aferenta achizitiilor de combustibili auto destinat autoturimelor				Nu s-au prezentat bonuri de consum	
3	50% din cheltuielile cu avansurile si ratele de leasing pentru achizitie autoturisme, sau contracte de inchiriere autoturisme				Nu s-au prezentat foi de parcurs aferente utilizarii acestora sau contracte de inchiriere	
4	Facturi de la YYS SRL pentru lucrari de constructii la obiectivul "Constructie metalica service auto" inregistrate in contul 611 - reparatii				Constructia constituie un mijloc fix pentru care se putea deduce numai amortizarea	
5	Facturi avand ca emitent SC XYZ XX SRL pentru module informatice, si SC XX S.R.L pentru materiale de constructie				Nu s-au prezentat documente ca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile	
6	Facturi avand ca emitent SC Karakas Impex 97 SRL, de achizitii materiale pt. Reparatii auto: vopseluri auto, diluanti				Nu s-au prezentat documente ca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile	
7	Facturi avand ca emitent SC X SRL pentru lucrari de constructii				Nu s-au prezentat documente ca achizitiile sunt reale si in scopul veniturilor impozabile	
	Total					

* IP =

** Nota. Nu exista o corelatie directa intre baza suplimentara la TVA si cheltuieli nedeductibile, intrucat perioadele verificate difera, pt. TVA fiind verificat si anul 2014 pana in 31 august.

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

I. Pentru impozitul pe profit

Codul fiscal

“ART. 19 Reguli generale

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

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

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

(...)

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;

(...)

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.”

“ART. 24 Amortizarea fiscală

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

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

Normele metodologice:

“ART. 21 al. 4 m)

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.”

“49². 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, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

Din prevederile de mai sus reiese ca pentru a deduce cheltuielile o prima conditie este ca acestea sa fie efectuate in scopul realizarii unor venituri impozabile. Aceasta inseamna fie ca achizițiile reale sa fie destinate si utilizate/consumate in cadrul operatiunilor de prestari servicii -reparatii auto, prestate de societate fie in achizitia sau imbunatatirea unor imobilizari apartinand contribuabilei, imobilizari utilizate in cadrul activitatii economice desfasurate.

In cazul imobilizarilor cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile **se recuperează din punct de vedere fiscal** prin deducerea amortizării.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile trebuie dovedita realitatea prestarii acestora precum si necesitatea achizitionarii acestora, prin documente din care sa rezulte indeplinirea acestor conditii.

Rezumand conditiile esentiale pentru deducerea unor cheltuieli legate de achizitii, la calculul impozitului pe profit, acestea consta in dovedirea realitatii achizitiilor si ca utilizarea acestora sa fie in scopul realizarii unor venituri impozabile, respectiv in scopul desfasurarii activitatii economice.

Suplimentar fata de cele de mai sus, in cazul cheltuielilor atribuibile autoturismelor, care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, deducerea cheltuielilor este limitata la 50% din valoarea acestora. Utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice trebuie dovedita de contribuabil, inclusiv prin intocmirea foii de parcurs, numai in cazul dovedirii utilizarii exclusive in scopul activitatii economice, sau a incadrarii in exceptiile prevazute de Codul fiscal admitandu-se deducerea cheltuielilor atribuibile autoturismelor in procent de 100%.

II. Pentru taxa pe valoarea adaugata

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere
(...)”

(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.

"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".

Normele metodologice:

"ART. 145¹

45¹. (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."

Din prevederile legale anterioare rezulta dreptul condiții de exercitare a deducerii:

- achizițiile sa fie reale si in folosul celui ce efectueaza deducerea, fiind realizate de la o persoana impozabila, numai taxa aferenta unor achizitii ce indeplinesc aceste conditii putand fi dedusa;

- taxa aferenta achizițiilor unor autoturisme, inclusiv in leasing sau inchiriate, pentru care nu se dovedeste utilizarea exclusiva in scopul activității economice, precum si taxa aferenta unor cheltuieli direct atribuibile unor astfel de vehicule, este limitata la 50% din valoarea acesteia. Utilizarea exclusiva in scopul activitatii economice trebuie dovedita de contribuabil, inclusiv prin intocmirea foii de parcurs corespunzatoare.

Simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabil.

Pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri, contribuabilul trebuie sa demonstreze ca operatiunile economice sunt reale, numai astfel putandu-se concluziona ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Ca sa poata demonstra ca operatiunile economice sunt reale, contribuabilul trebuie sa detina documente emanand de la furnizorii inscriși care sa-i certifice realitatea operatiunilor si totodata sa detina documente prin care sa dovedeasca ca achizițiile au fost/vor fi utilizate in folosul operatiunilor cu drept de deducere prevazute de Codul fiscal la art. 145 alin. 2.

Conform prevederilor art. 65 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”. Ori societatea a declarat prin deconturile de TVA depuse la organele fiscale deducerea taxei in baza achizițiilor efectuate, astfel ii revine obligatia dovedirii respectarii conditiilor de deducere a taxei prevazute de lege.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca 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 ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.

Concluzionand, atat in cazul unor cheltuieli la calculul impozitului pe profit cat si in cazul taxei aferente unor achizitii, intervine nedeductibilitatea acestora in cazul in care operatiunile nu sunt reale, documentele nu provin de la emitentii inscrisi, nu se dovedeste ca operatiunile, chiar reale, nu au fost in scopul/folosul activitatii economice a contribuabilului respectiv realizarea de venituri impozabile/operatiuni impozabile cu drept de deducere.

In continuarea vom analiza fiecare din sumele ce compun cheltuielile nedeductibile in suma de X lei pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA neadmisa la deducere in suma de X lei:

2.1 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X lei, aferente unor facturi avand inscrise ca emitenti diversi furnizori, pe care sunt inscrise piese si accesorii auto. Acestea au fost considerate nedeductibile de catre organele de inspectie, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative care sa demonstreze scopul in care au fost achizitionate piesele si accesorii auto care nu se regasesc in devizele intocmite de S.C. XXX S.R.L. ce au stat la baza intocmirii facturilor catre clienti.

Prin solicitarea de informatii nr. X/11.11.2014, s-a solicitat administratorului societatii prezentarea documentelor privind iesirea din gestiune, respectiv devize de reparatii, precum si facturile emise, aferente achizitiilor de piese de schimb si materiale, prezentate in anexa la solicitarea de informatii.

In raspunsul formulat, administratorul societatii a precizat ca „nu poate pune la dispozitie documentele justificative privind iesirea din gestiune a pieselor de schimb si a materialelor achizitionate”.

Contestatarul mentioneaza ca scopul achizitiilor de piese auto este demonstrat de insusi obiectul de activitate, respectiv service auto si ca intocmirea devizelor de reparatii nu este obligatorie pentru societate, care intocmeste devize numai in cazul in care reparatiile sunt decontate de societatile de asigurari saude persoane juridice care solicita devize. In cazul clientilor persoane fizice acestia nu solicita devize de reparatii.

Se retine ca societatea nu indica in contestatie daca si cum au fost utilizate piesele auto din facturile emise de furnizori si nici nu depune documente din care sa rezulte daca acestea se mai gasesc in gestiune sau modul in care au fost utilizate. Prin urmare nu se dovedeste ca achizitiile au fost in scopul realizarea de venituri impozabile/operatiuni impozabile cu drept de deducere, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

2.2 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X lei reprezentand 50% din cheltuielile si TVA aferenta achizitiilor de combustibili auto, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv foi de parcurs si bonuri de consum.

In perioada verificata , societatea a achizitionat combustibili auto pentru autoturismele aflate in proprietatea societatii si pentru cele achizitionate prin contract de leasing, deducand in cota de 100% taxa pe valoarea adaugata aferenta combustibilului achizitionat.

Prin solicitarea de informatii nr. X/07.11.2014, s-a solicitat administratorului societatii prezentarea documentelor justificative privind consumul de combustibil inregistrat in evidenta contabila in perioada 01.04.2012 – 31.08.2014.

In raspunsul formulat, administratorul societatii afirma ca a pus la dispozitie documentatia aferenta combustibilului inregistrat in perioada 01.04.2012 – 31.08.2014

In contestatia depusa, societatea mentioneaza ca o parte din combustibil a fost folosit pentru autoturismele aflate in proprietatea societatii si pentru cele achizitionate prin contract de leasing sau inchiriate, in vederea punerii acestora la dispozitia clientilor in perioada in care autoturismele acestora se aflau in reparatie la service, in scopul cresterii rentabilitatii activitatii economice, dar si pentru deplasarile la furnizori, clienti, la societatile de asigurari cu care societatea are incheiate Conventii de colaborare, iar pentru dovedirea ca acestea erau folosite de clienti, au fost intocmite procese verbale de predare-primire, la care erau atasate permisele de conducere si cartile de identitate ale clientilor, fiind consemnati si numarul de kilometri parcursi de fiecare client/utilizator, iar pentru deplasarile la furnizori, clienti, la societatile de asigurari cu care societatea are incheiate Conventii de colaborare au fost intocmite foi de parcurs.

Din documentele prezentate organelor de inspectie fiscala acestea nu au putut determina realitatea celor afirmate anterior, deoarece a prezentat numai bonuri de consum intocmite pentru combustibilul necesar functionarii camerei de vopsit, pentru care organele de control au dat drept de deducere in cota de 100% a taxei pe valoarea adaugata aferenta combustibilului achizitionat, iar celelalte documente sunt incomplete si nu furnizeaza informatiile necesare, exemplificand in acest sens urmatoarele:

- procesul verbal de predare-primire catre X incheiat in data de 16.09.2013, pentru autoturismul XYC, mentioneaza probabil numarul de kilometri la plecare in data de 16.09.2013, respectiv 41253 km, iar la retur este trecuta data de 23.09.2013 fara a specifica kilometrajul la sosire;

- procesul verbal de predare-primire catre XYŞ incheiat in data de 22.05.2013, pentru autoturismul XYC, mentioneaza probabil numarul de kilometri la plecare in data de 22.05.2013, respectiv 44419 km, iar la retur este trecuta data de 30.05.2013 fara a specifica kilometrajul la sosire;

- foaia de parcurs pentru autoturismul XYC pentru luna ianuarie 2013 nu este completata corespunzator si nu prezinta continuitate, astfel:

- la cursa din data de 14.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la sosire cifra 44612, iar la urmatoarea cursa din data de 17.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la plecare cifra 44915, diferenta de 303 kilometri nefiind justificati;

- la cursa din data de 28.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la sosire cifra 45421, iar la urmatoarea cursa din data de 30.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la plecare cifra 45700, diferenta de 279 kilometri nefiind justificati;

Avand in vedere ca in sustinerea contestatiei nu se depun documente noi prin care sa se confirme sustinerile societatii, nefiind dovedita utilizarea exclusiva a vehiculelor in scopul activitatii economice, fiind astfel incidente prevederile referitoare la limitarea deducerii cheltuielilor si TVA la 50% din valoarea acestora, cum corect a retinut organul de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

2.3 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X lei reprezentand 50% din cheltuielile si TVA deduse pentru achizitiile de autoturisme cumparate, achizitionate in sistem leasing sau inchiriate, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative ca acestea sunt utilizate

exclusiv in scopul activității economice, respectiv foi de parcurs si contracte incheiate cu utilizatorii.

Prin solicitarea de informatii nr. X/13.11.2014, s-a solicitat administratorului societatii, sa explice si sa prezinte documente justificative privind modul in care au fost utilizate autoturismele societatii, sa precizeze cine a utilizat autoturismele respective, sa prezinte foile de parcurs aferente utilizarii lor, contractele cu utilizatorii, daca este cazul.

In raspunsul formulat, administratorul societatii a precizat urmatoarele:

- in perioada iulie 2012 - august 2014, societatea a achizitionat in leasing, autoturisme de la X IFN Iasi si X IFN SA, iar de la societatile X S.R.L. si X S.R.L., a inchiriat autoturisme in vederea punerii acestora la dispozitia clientilor in perioada in care autoturismele acestora se aflau in reparatie la service (autoturism la schimb pe perioada reparatiei);
- modalitatea de solicitarea inchirierii autoturismelor s-a stabilit in functie de volumul lucrarilor;
- aceasta practica este comuna societatilor din domeniul service auto pentru atragerea clientilor;
- autoturismele au servit si la deplasarea salariatilor de la domiciliu la sediul societatii, deplasarea la furnizori, clienti, banca, companii asigurari (depunerea documente reparatii).

Din documentele prezentate, organele de inspectie fiscala nu au putut determina realitatea celor afirmate anterior, deoarece sunt incomplete si nu furnizeaza informatiile necesare, exemplificand in acest sens urmatoarele:

- procesul verbal de predare-primire catre X incheiat in data de 16.09.2013, pentru autoturismul XYZ, mentioneaza probabil numarul de kilometri la plecare in data de 16.09.2013, respectiv 41253 km, iar la retur este trecuta data de 23.09.2013 fara a specifica kilometrajul la sosire;
- procesul verbal de predare-primire catre XYZ incheiat in data de 22.05.2013, pentru autoturismul XYZ, mentioneaza probabil numarul de kilometri la plecare in data de 22.05.2013, respectiv 44419 km, iar la retur este trecuta data de 30.05.2013 fara a specifica kilometrajul la sosire;
- foaia de parcurs pentru autoturismul XYZ pentru luna ianuarie 2013 nu este completata corespunzator si nu prezinta continuitate, astfel:
- la cursa din data de 14.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la sosire cifra 44612, iar la urmatoarea cursa din data de 17.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la plecare cifra 44915, diferenta de 303 kilometri nefiind justificati;
- la cursa din data de 28.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la sosire cifra 45421, iar la urmatoarea cursa din data de 30.01.2013 este trecuta la rubrica kilometri la plecare cifra 45700, diferenta de 279 kilometri nefiind justificati;

De asemenea, procesele verbale de predare-primire prezentate, nu contin elemente care sa indice, ca persoanele carora le-au fost date masini spre folosinta de catre S.C. XXX S.R.L., au lasat intradevar, masinile personale pentru a fi reparate de societate, respectiv, perioada in care au fost efectuate lucrarile de reparatii, devizul de lucrari, factura fiscala.

Avand in vedere cele constatate, precum si ca societatea nu a depus la dosarul contestatiei documente justificative, din care sa reiasa ca autoturismele au fost utilizate exclusiv in scopul activitatii economice, nefiind dovedita utilizarea exclusiva a vehiculelor in scopul activitatii economice, fiind astfel incidente prevederile referitoare la limitarea

deduceri cheltuielilor si TVA la 50% din valoarea acestora, cum corect a retinut organul de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

2.4 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X lei aferente serviciilor de constructii facturate de S.C. XYS S.R.L. la obiectivul „constructie metalica service auto”.

In privinta impozitului pe profit organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu trebuiau deduse cheltuielile de achizitie deoarece sunt aferente construirii unor mijloace fixe amortizabile, pentru care cheltuielile se recupereaza prin deducerea amortizarii.

In privinta taxei pe valoarea adaugata dedusa, aceasta nu este deductibila intrucat investitia s-a efectuat la un imobil detinut in **comodat**, ce nu apartine societatii si nu a existat autorizatie de constructie.

Societatea sustine ca nu este aplicabil art. 24 din Codul fiscal, referitor la deducerea amortizarii, si nu este obligatorie detinerea autorizatiei de construire - aspect ce oricum nu intra in competenta organelor de inspectie fiscala.

In XYarea contestatiei se retine ca lucrarea “constructie metalica service auto” constituie o imobilizare amortizabila avand in vedere valoarea si durata de utilizare mai mare de un an, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata in privinta impozitului pe profit aferent.

Cu privire la investitiile efectuate la un mijloc fix detinut in baza contractului de comodat din 07.03.2012, din analiza contractului se retin urmatoarele prevederi contractuale:

- art. 6.4 - comodatarii sa nu efectueze “*modificari importante sau schimbari cu privire la spatiu*” decat daca obtine acordul prelabil al proprietarului si aprobarile aplicabile din partea autoritatilor relevante;
- art. 7.3 - comodantul are dreptul de a denunta unilateral contractul;
- art. 3.1 - durata contractului este de 1 an de la data semnarii, putand fi prelungit prin acte aditionale.

Fata de prevederile contractului de comodat rezulta ca comodantul nu are un interes material direct, in scris in contract, in incheierea si prelungirea contractului care este cu titlu gratuit. In caz de denuntare sau reziliere a contractului sau a neprelungirii duratei, comodantul primeste inapoi bunul imprumutat, nefiind prevazuta vreo obligatie a sa in privinta investitiilor efectuate de comodatari, care astfel revin proprietarului comodant gratis, ce realizeaza un folos material. Astfel nu se poate retine ca investitiile efectuate, in cazul incetarii contractului, sunt in folosul operatiunilor impozabile ale societatii. Contestatarea nu a depus documente din care sa rezulte obtinerea acordului proprietarului comodant pentru *modificari importante sau schimbari cu privire la spatiu* efectuate.

Cu privire la deducerea amortizarii aferente unor imobile detinute in baza unui contract de comodat, in cazul cladirii la care au fost executate lucrari de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, de catre locatar, din punct de vedere fiscal, acesta are obligatia sa comunice locatorului valoarea lucrarilor executate pentru depunerea unei noi declaratii fiscale, in termen de 30 de zile de la data terminarii lucrarilor respective (conform art. 253 alin (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003). Se impune sa se retina faptul ca, potrivit O.M.F.P. nr. 3.055/2009, pct. 111 alin. (2):

“(2) Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.”

Cu privire la contractul de comodat sunt incidente prevederile art. 2146 - art. 2157 din Noul cod civil aprobat prin legea nr. 287/2009. Intre aceste reglementari nu apar precizari cu privire la cazul efectuării unor investiții de către comodatari.

Cu privire la autorizația de construire pentru „construcție metalică service auto”, contestația susține fie că aceasta nu i-ar fi fost necesară, neavând fundație, fie că în cazul în care i-ar fi fost necesară aplicarea sancțiunilor pentru nedeținerea autorizației nu revine organelor de inspecție fiscală.

Din documentele depuse de contestația rezultă că lucrările facturate de S.C. XYZ S.R.L. includ lucrări de săpare și turnare a fundației, deci lipsa fundației nu se susține. Cu privire la sancțiunile de aplicat de alte organe decât cele de inspecție fiscală, pentru clădirile edificate fără autorizație de construire, se reține că una din aceste sancțiuni este demolarea clădirilor astfel construite.

Organele de inspecție fiscală au reținut că nu s-a dovedit realitatea achizițiilor facturate de S.C. XYZ S.R.L. întrucât procesele verbale de recepție sunt semnate numai de furnizor și beneficiar. Într-adevăr la recepția unei clădiri trebuie să participe o comisie mai complexă, inclusiv reprezentanți ai Primăriei, conform prevederilor HG nr. 273/1994 privind aprobarea Regulamentului de recepție a lucrărilor de construcții și instalații aferente acestora.

În concluzie, din documentele depuse nu rezultă realitatea lucrărilor de construcții facturate de S.C. XYZ S.R.L., acordul proprietarului pentru efectuarea unor investiții la spațiul deținut în baza unui contract de comodat, înregistrarea și declararea clădirii edificate la Direcția de impozite locale, existența autorizației de construcție, modul de recuperare de la comodatari a cheltuielilor cu investițiile efectuate la spațiul proprietatea acestuia. Astfel nu se poate reține că operațiunile consemnate în facturile având ca emitent S.C. XYZ S.R.L. au fost reale și în folosul operațiunilor impozabile ale societății, contestația urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru cheltuielile și TVA aferente, considerate nedeductibile de organele de inspecție fiscală.

2.5 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile în suma de X lei și TVA nedeductibilă și neadmisa la deducere în suma de X lei aferente facturilor emise de SC XX S.R.L. și SC XYZ XX S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat facturi emise în luna decembrie 2013 având înscrise ca emitent SC XX S.R.L., în valoare totală de X lei, cu TVA aferentă în suma de X lei, pentru achiziții de piatră, plăci, fier forjat despre care administratorul societății a declarat că au fost necesare finalizării lucrărilor aferente unei parcuri. Contravaloarea facturilor în suma de X lei a fost achitată în numerar. SC XX S.R.L.. Solicitarea de informații formulată de echipa de inspecție fiscală către SC XX S.R.L. a fost returnată de poșta cu mențiunea „mutat la altă adresă”, în condițiile în care

despre aceasta societate s-a constatat ca are obiect principal de activitate "Lucrari de instalatii sanitare, de incalzire si de aer conditionat" si prin declaratia D 394 privind livrarile pe teritoriul national pe luna decembrie 2013 nu a declarat livrari catre contestatara. Avand in vedere aceste aspecte si deoarece nu s-au prezentat documente justificative privind utilizarea achizitiilor in scopul amenajarii parcarii organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit si a TVA aferenta in suma de X lei/X lei.

Contestara sustine ca materialele achizitionate de la SC XX S.R.L. au fost utilizate la amenajarea service-ului si a parcarii aferente, depunand anexa 8 la contestatie compusa din facturi si fisa de cont a partenerului.

Se retine ca nu s-au depus documente care sa arate cum ar fi fost folosite de societate materialele mentionate in facturile de achizitie. In cele 5 facturi depuse apare si rubrica transport marfa pe o distanta de 98 km cu tariful de 2,66 lei/km plus TVA 24%, neexplicandu-se necesitatea aprovizionarii de vopsea, gips carton, fier fasonat de la aceasta distanta. Astfel nu se dovedeste ca materialele au fost folosite in scopul operatiunilor impozabile ale societatii, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a prezentat facturi emise in perioada mai 2013 - iulie 2013 avand inscise ca emitent SC XYZ XX S.R.L., in valoare totala de X lei, achitata cash, cu TVA aferenta in suma de X lei, pentru achizitii de servicii informatice despre care administratorul societatii a declarat ca au fost necesare instalarii si punerii in functiune a unor module informatice necesare societatii. Contravaloarea facturilor in suma de X lei a fost achitata in numerar. Solicitarea de informatii formulata de echipa de inspectie fiscala catre SC XYZ XX S.R.L. a fost returnata de posta cu mentiunea "mutat la alta adresa", in conditiile in care despre aceasta societate s-a constatat ca a depus ultimul decont de TVA pentru trim. II 2013, declarand TVA colectata zero, nu a declarat livrari/prestari de servicii in anul 2013 iar in bilantul pe anul 2013 nu a declarat venituri.

Avand in vedere comportamentul fiscal al emitentului inscris in facturi si deoarece nu s-au prezentat documente justificative privind utilizarea achizitiilor organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor si TVA aferente in suma de X lei/X lei.

Contestara sustine ca aplicatia informatica in module exista, depunand anexa 10 la contestatie, compusa din fisa de cont a partenerului, contractul X/2012 si 2 facturi din cele 15 in cauza.

Se retine ca nu s-au depus documente care sa arate existenta modulelor informatice, documente intocmite si listate cu ajutorul acestora, sau orice alta dovada privind utilizarea achizitiilor mentionate. Astfel nu se dovedeste ca modulele informatice au fost necesare si au fost folosite in scopul operatiunilor impozabile ale societatii, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

2.6 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X/2012 aferente facturilor avand ca emitent SC Karakas Impex 97 SRL, de achizitii materiale pt. reparatii auto: vopseluri auto si diluanti, au fost considerata nedeductibile de catre organele de inspectie, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative care sa demonstreze ca achizitiile au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile si ca au fost reale.

Prin solicitarea de informatii nr. X/11.11.2014, s-a solicitat administratorului societatii explicatii referitoare la materialele achizitionate de la S.C. X IXJK S.R.L. si sa prezinte documentele justificative care sa ateste consumul acestora in perioada mentionata si modalitatea de plata a facturilor primite de la S.C. X IXJK S.R.L..

In raspunsul formulat, administratorul societatii a precizat ca „societatea noastra a achizitionat in perioada decembrie 2013 – august 2014, de la S.C. X IXJK S.R.L. materiale de natura celor de vopsitorie, resectiv vopsea, diluant, lac. Plata facturilor emise de furnizor a fost efectuata de societatea noastra in numerar. La prezenta atasam copii ale devizelor aferente facturilor emise pentru serviciile de vopsitorie”.

Din documentele puse la dispozitie in copie, respectiv „calcul reparatie”, nu se poate identifica daca materialele inscrise in devize ca fiind utilizate, provin de la S.C. X IXJK S.R.L. sau de la alti furnizori.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au intocmit si transmis prin posta cu confirmare de primire, solicitarea de informatii nr. X/2014, prin care s-au solicitat administratorului S.C. X IXJK S.R.L., dl. XS, informatii referitoare la tranzactiile derulate in perioada decembrie 2013 – august 2014 cu S.C. XXX S.R.L. si transmiterea de copii dupa documentele care au stat la baza acestor tranzactii, respectiv, contracte, comenzi, documente de transport, sa precizeze la ce adresa a efectuat livrarea bunurilor si cine a efectuat transportul acestora, precum si fisa clientului S.C. XXX S.R.L., care sa contina facturile emise catre aceasta si documentele de incasare de la aceasta.

In raspunsul transmis prin e-mail de S.C. X IXJK S.R.L., cu nr. 0097/25.11.2014, la solicitarea de informatii nr. X/2014, administratorul S.C. X IXJK S.R.L., mentioneaza ca „S.C. X IXJK S.R.L. nu a avut relatii comerciale de nicio natura cu S.C. XXX S.R.L.”

Contestatarul mentioneaza ca indeplineste conditiile legale prevazute de art. 146 alin. 1 si art. 155 alin. 5 si alin. 9 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, iar faptul ca furnizorul a sustinut prin raspunsul transmis catre organul fiscal „ca nu a avut relatii comerciale cu S.C. XXX S.R.L., nu face dovada inexistentei lor. De asemenea, contestatarul mentioneaza ca achizitiile de la S.C. X IXJK S.R.L. figureaza inclusiv in declaratia 394 inregistrata in sistemul organului fiscal, neinregistrarea in contabilitate de catre S.C. X IXJK S.R.L. a facturilor emise, este nelegal sa fie interpretat de organul fiscal ca o culpa a contestatarului.

Societatea depune in sprijinul afirmatiilor sale, anexa 14 la contestatie, cuprinzand fisa furnizorului, completata cu 89 facturi de aprovizionare din perioada 02.12.2012 - 29.08.2014, toate achitate in numerar in baza a 89 chitante, furnizarea de informatii nr. X/11.11.2014 de la ONRC privind datele furnizorului, contract X fara data, facturi, note de receptie, calcule de reparatii auto incluzand vopsire intocmite pe dosare de daune, facturile emise clientilor in baza unor devize.

Se retine:

-contractul depus intra in vigoare la data semnarii, dar nu cuprinde nici data semnarii nici alta data, prin urmare nu se poate stabili data la care contractul intra in vigoare;

-societatea nu a depus la dosarul contestatiei fise de magazie in care sa fie operate intrarile si iesirile in gestiune a materialelor in cauza, bonuri de consum aferente iesirilor respective, sau a altor materiale de acelasi gen aprovizionate de la alti furnizori.

Prin urmare nu se poate stabili daca materialele utilizate in devizele depuse provin si din achizitiile de la S.C. X IXJK S.R.L.;

- ca majoritatea platilor sunt efectuate in numerar catre limita plafonului zilnic de 5000 lei, ceea ce nu permite confirmarea realitatii operatiuni precum in cazul platilor prin banca,

- notele de receptie reproduc intocmai cuprinsul facturilor, fara a detalia marca de vopsea, culoarea si fara a mentiona ca documente insotitoare vreun certificat de calitate sau declaratia de conformitate precizata in contract;

- in calculele de reparatii nu sunt mentionate cantitatile de vopsea, diluanti, lac utilizate prin urmare aceste situatii nu pot servi la stabilirea cantitatilor de materiale utilizate,

- desi in facturile depuse se mentioneaza numai "lucrari conform deviz nr.." la dosarul contestatiei nu s-au depus devizele respective.

Astfel se constata ca din documentele depuse de societate la dosarul contestatiei nu rezulta utilizarea materialelor din facturile avand ca emitent inscris S.C. X IXJK S.R.L. in scopul realizarii unor venituri impozabile/operatiuni impozabile cu drept de deducere, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

2.7 - Cu privire la cheltuieli nedeductibile in suma de X lei si TVA nedeductibila si neadmisa la deducere in suma de X lei aferente serviciilor de constructii facturate de S.C. X XY S.R.L.

Facturile, emise in perioada octombrie 2013 - decembrie 2013, sunt in valoare totala de X lei, din care TVA in suma de X lei. Organele de inspectie fiscala au constatat, in baza anexei 1 la contractul incheiat intre cele doua societati, denumita Deviz - oferta, ca lucrarile de constructii contractate se refera, in fapt, numai la amenajarea unui imobil, si nu si la amenajarea unei parcuri, asa cum se sustine in nota explicativa a administratorului contestatarei.

Referitor la S.C. X XY S.R.L., s-a constatat ca aceasta nu a ridicat de la oficiul postal plicul cuprinzand solicitarea de informatii nr. X/2014 a echipei de inspectie fiscala, plicul fiind returnat cu mentiunea "expirat termen de pastrare". Totodata s-a constatat ca in lunile in care a emis facturile catre contestatara (octombrie 2013 - decembrie 2013) a depus deconturi cu TVA colectata zero, desi a declarat in declaratiile informative 394 prestarile de servicii catre SC XXX S.R.L..

Prin contestatie se sustine ca se detin documente justificative pentru lucrarile facturate, precum situatii finale de lucrari si dovada achitarii facturilor, precizandu-se la finalul contestatiei ca in anexa 7 s-au depus documentele justificative.

Din analiza documentelor justificative depuse se retine ca s-au depus anexat contestatiei doua contracte de prestari servicii, impreuna cu documente aferente, astfel:

- contractul de prestari servicii nr. X/2013, avand ca obiect "acordarea de bonusuri suplimentare Prestatorului", conform grilei de bonusare ce se va regasi in anexele atasate la fiecare factura emisa, pentru gasirea unor clienti pentru beneficiarul SC XXX Autoservice S.R.L. in vederea dezvoltarii portofoliului de clienti si marirea cifrei de afaceri. Nu s-au depus la dosarul contestatiei grila de bonusare, documente care sa ateste gasirea unor clienti de prestator, iar in cuprinsul contestatiei nu se formuleaza argumente referitoare la executarea acestui contract. Factura depusa, cu nr. XS, in valoare totala de

X lei cu TVA aferenta in suma de X lei, este emisa pentru "Prestari servicii conform contract prestari servicii anexa 1", neavand anexata nici un document justificativ privind prestarea serviciilor facturate. Astfel nu rezulta daca intradevar s-au prestat servicii de cautare a unor clienti si daca au fost identificati astfel de clienti de prestator.

- contractul de prestari servicii nr. X/2013 pentru executarea de lucrari de constructii montaj, avand ca obiect "lucrari de constructii montaj, detaliate in anexa 1(deviz oferta) pentru obiectivul "SERVICE AUTO". Ca durata pentru executarea lucrarilor se prevede 1 luna (30 de zile) de la data semnarii lucrarilor. Plata se stabileste ca se va efectua in functie de lucrarile real executate acceptate si semnate de reprezentant, stabilite prin Deviz de lucrari.

Nu s-au depus la dosarul contestatiei devize de lucrari, cum prevedea contractul, ci doar doua 2 situatii finale de lucrari din 22.10.2013 si 24.10.2013, in conditiile in care s-au emis trei facturi ce mentioneaza si situatia finala de lucrari din 11.12.2013. Lucrarile, conform art. 3 din contract, trebuiau finalizate in 30 de zile de la data semnarii, pe baza graficului de executie mentionat la art. 4. Astfel contractul fiind semnat in 02.09.2013 lucrarile trebuiau finalizate in 02.10.2013. Prin urmare nu se justifica ca dupa prima situatie finala de lucrari sa se intocmeasca, ulterior si dupa depasirea termenului de executie, alte doua situatii finale de lucrari, caci astfel prima situatie nu mai este finala, contractul prevazand ca lucrarile sa se desfasoare la un singur obiectiv. Pe de alta parte se retine ca situatiile depuse se refera la aceleasi operatiuni, diferind doar cantitatea, in conditiile in care Anexa 1 la contract -Devizul oferta nu prevede cantitatea lucrarilor, desi prevede unitatea de masura. Nu are nici o logica inscrierea in Anexa 1 la contract a unitatii de masura in conditiile in care nu s-a prevazut si cantitatea. Totodata prezentarea mai multor situatii de lucrari finale aferente aceluasi obiectiv de lucrari- Service Auto continand denumirea generica a unor lucrari precum amenajari curte exterioara, pardoseli gresie in loc de prezentarea unor devize de lucrari, asa cum se prevedea in contract, devize de lucrari care sa contina detaliat manopera si materialele utilizate, cantitatea acestora, denumirea concreta a fiecarei lucrari, nu permite analiza efectuarii unor lucrari. Spre exemplu "amenajare curte exterioara" poate presupune asfaltare, pietruire, amenajarea de spatii verzi sau alte lucrari, astfel nu rezulta in concret efectuarea unei anumite lucrari.

In concluzie, prin argumentele si inscrierile depuse, contestatara nu dovedeste efectuarea unor lucrari in folosul operatiunilor sale impozabile, prin urmare TVA aferenta prestarilor de servicii facturate de S.C. X XY S.R.L. nu este deductibila la contestatoare, care nu dovedeste o alta situatie decat cea retinuta de organele fiscale. Prin urmare contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), și art. 213 alin (1) și (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

“Art. 213 Soluționarea contestației

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se***

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, să anexeze contestației înscrisurile doveditoare, organul de XYare analizând contestația și în funcție **de documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „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;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Cum contestatara nu a depus documente care să probeze motivele sale, privind veniturile sau folosul obținut din achizițiile de mai sus, nu pot fi reținute ca intemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate reține ca societatea a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, contestația **urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și TVA neadmisa la deducere în suma de X lei.**

3. Cu privire la suma contestată în valoare de X lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, TVA în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru o parte din aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin adresa nr. X, în contextul prevederilor Legii nr. 241/2005, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice au înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul Municipiului București plângere penală.

În fapt, în timpul inspecției fiscale organele de control au constatat următoarele:

S.C. XXX S.R.L. a efectuat achiziții, în suma totală de X lei, care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, după cum urmează:

- X lei, reprezentând achiziții de piese auto și servicii de curățenie de la S.C. XZS S.R.L. – C.U.I. XY, în perioada decembrie 2012 – iulie 2013;

- X lei, reprezentând achiziții de piese auto și servicii informatice în baza facturilor emise de S.C. Xz S.R.L. – C.U.I. XY, în perioada mai 2012 – decembrie 2012;

- X lei, reprezentând servicii efectuate, conform facturii fiscale nr. 0000109/29.10.2013 emise de S.C. XY – C.U.I. XY.

Sumei de X lei, care a fost considerată cheltuielă nedeductibilă, îi corespunde un impozit pe profit în suma de X lei (X lei x 16%) și o taxă pe valoarea adăugată în suma de X lei (X lei x 24%).

Suma totală de X lei a fost considerată de către organele de control, cheltuielă nedeductibilă, întrucât achizițiile sunt efectuate de la societăți care au un comportament fiscal ce nasc suspiciuni asupra realității tranzacțiilor derulate, iar din documentele prezentate de societate organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-a făcut dovada realității achizițiilor de bunuri și servicii.

Din verificarea datelor înscrise în baza de date INFOPC referitoare la **S.C. XZS S.R.L. – C.U.I. XY**, au rezultat următoarele:

- societatea a depus declarația recapitulativă privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național, cod 394, aferentă sem. II 2007;

- societatea a depus declarația informativă privind livrarile de bunuri și prestarile de servicii, cod 392, aferentă anului 2010;

- ultima declarație privind impozitul pe profit, cod 101, a fost depusă la organul fiscal teritorial pentru anul 2010;

- societatea a depus decontul de TVA, cod 300, pentru trim. I și trim. II 2012, nedepunând niciun decont de TVA în anul 2013 și până la 30.09.2014;

- societatea a depus declarații 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat pentru trim. I și trim. III 2012, nedepunând nicio declarație 100 în anii 2013 și până la 30.09.2014;

- ultimul bilanț contabil anual depus la organul fiscal teritorial este cel aferent anului 2011;

- societatea a avut ca obiect principal de activitate, conform cod CAEN 6202 „Activități de consultanță în tehnologia informației”, iar conform datelor înscrise în ultimul bilanț înregistrat la autoritățile fiscale aferent anului 2011 cod CAEN 4110 „Dezvoltare (promovare) imobiliară”;

- din data de 11.10.2013 a fost numit un nou administrator al societatii, respectiv, dl. XY, domiciliat in Republica Moldova, localitatea XY, posesor pasaport seria XY emis de autoritatile din Republica Moldova la data de 17.05.2007, care este si noul asociat unic al societatii;

- urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, societatii i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand din data de 01.08.2012 si a fost declarata inactiva incepand cu data de 13.11.2013.

Din verificarea datelor inscrise in baza de date INFOPC referitoare la **S.C. Xz S.R.L. – C.U.I. XY**, au rezultat urmatoarele:

- societatea nu a depus declaratia recapitulativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national, cod 394, in perioada 2008-31.08.2014;

- societatea a depus declaratia informativa privind livrarile de bunuri si prestarile de servicii, cod 392, aferenta anului 2010;

- ultima declaratie privind impozitul pe profit, cod 101, a fost depusa la organul fiscal teritorial pentru anul 2010;

- societatea a depus decontul de TVA, cod 300, pentru trim. IV 2010, nedepunand niciun decont de TVA in anii 2011, 2012, 2013 si pana la 30.09.2014;

- societatea a depus declaratii 100 privind obligatiile de plata la bugetul de stat pentru trim. I, trim. III si trim. IV 2010, nedepunand nicio declaratie 100 la organul fiscal teritorial in anii 2011, 2012, 2013 si pana la 30.09.2014;

- ultimul bilant contabil anual depus la organul fiscal teritorial este cel aferent anului 2010;

- societatea are ca obiect principal de activitate, conform cod CAEN 7022 „Activitati de consultanta pentru afaceri si management”;

- din data de 05.12.2013 a fost numit un nou administrator al societatii, respectiv, dna. XY, domiciliata in Republica Moldova, localitatea Chisinau, posesor pasaport seria XY emis de autoritatile din Republica Moldova la data de 04.09.2006, care detine 20% din capitalul social al societatii, impreuna cu asociatii de cetatenie romana, dna. XY care detine 48% din capitalul social al societatii si dl. XY care detine 32% din capitalul social al societatii;

- urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, societatii i-a fost anulata inregistrarea in scopuri de TVA incepand din data de 24.08.2012 si a fost declarata inactiva incepand cu data de 24.08.2012.

Din verificarea datelor inscrise in baza de date INFOPC referitoare la **S.C. XY S.R.L. – C.U.I. XY**, au rezultat urmatoarele:

- in vederea stabilirii starii fiscale, s-a intocmit solicitarea de informatii nr. X/2014, care a fost transmisa prin posta cu confirmare de primire, administratorului societatii, dl. Demian Nicolae, prin care s-au solicitat informatii referitoare la tranzactiile derulate in perioada 01.10.2013 – 31.10.2013 cu S.C. XXX S.R.L., transmiterea de copii dupa documentele care au stat la baza acestor tranzactii, respectiv contracte/comenzi, situatii de lucrari, precum si fisa clientului S.C. XXX S.R.L., care sa contina facturile emise de aceasta societate catre S.C. XXX S.R.L. si sumele incasate de la aceasta, plicul fiind returnat cu mentiunea „Expirat termen de pastrare”;

- ultima declaratie recapitulativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national, cod 394, este cea aferenta lunii mai 2013;

- ultimul decont de TVA, cod 300, depus la organul fiscal teritorial este cel aferent lunii mai 2013, conform caruia S.C. XY S.R.L. inregistreaza TVA de rambursat in suma de X lei;

- societatea are ca obiect principal de activitate, conform cod CAEN 6202 „Activitati de consultanta in tehnologia informatiei”;

- urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, a fost declarata inactiva incepand cu data de 02.05.2014.

Organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, solicitand a se analiza posibilitatea inceperii cercetarilor in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale unor infractiuni si aplicarea masurilor legale ce se impun in cazul incadrarii acestora in sfera faptelor de natura penala.

Societatea contestă impozitul pe profit în sumă de X lei (aferent perioadei 16.03.2009 – 31.12.2013 prin modificarea bazei de impunere cu suma de X lei), TVA în sumă de X lei (aferenta perioadei 16.03.2009 – 31.08.2014 prin modificarea bazei de impunere cu suma de X lei) și accesorii în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 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 care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Ca urmare, în condițiile în care speța privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, precum și a deductibilitatea cheltuielilor care trebuie să aibă la baza tranzacții reale care să fie justificate cu documente, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, ce are ca obiect tocmai infracțiunile prevazute de Legea 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale, între care se afla cea prevazuta de art. 9 lit. c) privind operatiunile fictive, prioritatea de soluționare având-o organele penale care se vor pronunța și asupra realității acestor operațiuni.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală:

„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. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite. [...]

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

pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. 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. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

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

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a înaintat către Parchetul de pe langa Tribunalul București plângerea penală nr. X , în care s-au descris faptele consemnate în RIF nr. X/2015 și Procesul verbal nr. x astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *„Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

Pentru accesoriile contestate, respectiv dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de X lei, datorită faptului că stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât în ceea ce privește debitul în sumă de X lei reprezentând impozit pe profit și TVA a fost suspendată soluționarea contestației, aceasta se va suspenda și pentru accesoriile stabilite prin decizia atacată, în baza principiului de drept „accessorium sequitur principalem” în baza căruia accesoriul urmează soarta principalului. Pentru accesoriile contestate suspendarea are în vedere atât accesoriile aferente debitului principal în sumă de X lei reprezentând impozit pe profit și TVA, pentru care XYarea contestației se suspenda, cât și accesoriile aferente diferenței de debit principal stabilit prin decizia contestată intrucat calculul accesoriilor nu s-a efectuat separat pe fiecare suma stabilita suplimentar iar modul de calcul nu se regăsește în dosarul contestației.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 stabilesc următoarele:

„Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în

condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214. alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) m) și t), art. 24 alin. (1) și alin. (2), art. 145 alin. (2), art. 145 indice 1 alin. (1), art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ; art. 46, art. 65 alin. (1), art. 119, art. 120, art. 120¹ art. 206 alin. (1) lit. d) art. 213 alin. (1), art. 214 alin.(1) lit. a) și alin. (3), art. 216 alin. (1) și alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.10.1, pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

DECIDE

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. XXX S.R.L. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015 Administratia Sector 2 a Finantelor Publice, pentru suma contestata de **X lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei.

2. Suspenda, in parte, XYarea contestatiei formulata de S.C. XXX S.R.L. pentru suma contestata de **X lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, TVA suplimentara în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X/2015 emisa de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/2015, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni, de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti.

Director General,