

DECIZIA nr. 678/31.10.2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre D.G.R.F.P. Timisoara - Serviciul solutionare contestatii 1 cu adresele nr. X, nr. X si nr. X, inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, sub nr. X si sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in X, reprezentata legal de domnul X, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta la X si inregistrata la Administratia Judeteană a Finantelor Publice Timis sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate prin posta cu confirmare de primire in data de X, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre **S.C. X S.R.L.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata S.C. X S.R.L. precizeaza urmatoarele:

1. "IMPOZITUL PE PROFIT"

A. Cheltuieli nedeductibile fiscal in cuantum de X lei, reprezentand achizitii de bunuri de la o societate declarata inactiva, efectuate in anul 2011.

Societatea, citeaza articole din Codul Fiscal si face o serie de trimiteri la jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii, considerand ca organele de inspectie fiscala interpreteaza in mod eronat prevederile Codului Fiscal si ale Codului de procedura fiscala, netinand cont de principiile prevalentei substantei asupra formei, al proportionalitatii si certitudinii, in baza carora cheltuielile inregistrate pe baza facturilor primite de la SC X SRL, contribuabil inactiv, au fost considerate nedeductibile la calculul impozitului pe profit. In fapt societatea considera ca tranzactiile cu inactivi afecteaza beneficiarul doar in cadrul unei fraude fiscale dovedite de autoritatile fiscale, fara a face referire la vreun articol de lege care mentioneaza acest aspect.

Contestatarul mentioneaza ca nu a avut cunostiinta de faptul ca la momentul primirii facturilor a efectuat o achizitie de la un contribuabil inactiv si sustine ca nu are obligatia

de a verifica starea fiscala a furnizorului, nefiindu-i interzisa efectuarea de acte de comert cu un furnizor inactiv si nu poate raspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil.

Mai mult, societatea considera ca, deoarece achizițiile de bunuri de la X S.R.L. au fost efectuate in baza contractului incheiat inainte ca acesta societate sa fie declarata inactiva, prevederile invocate de autoritatile fiscale nu pot fi aplicate.

B. Cheltuieli nedeductibile fiscal in cuantum de X lei, reprezentand achizitii de bunuri nedestinate activitatii economice, efectuate in anul 2013.

SC X SRL apreciaza faptul ca, cheltuielile cu doua aparate de aer conditionat si cu mobilierul de gradina, care e de fapt mobilier de birou, sunt amplasate la locurile de desfasurare a activitatii si sunt cheltuieli deductibile pentru ca au intrat in patrimoniul societatii, fiind incadrate in categoria obiectelor de inventar, fiind date in folosinta la momentul achizitiei.

C. Cheltuieli nedeductibile fiscal in cuantum de X lei, reprezentand achizitii de porumb de la societatea X, efectuate in anul 2014.

Contestatară sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unor obligatii de plata suplimentare in contul impozitului pe profit la nivelul anului 2014, intrucat detine documente legale de aprovizionare care au fost inregistrate in evidenta sa contabila si au fost folosite de societate in activitatea sa.

## 2. "TAXA PE VALOAREA ADAUGATA"

A. TVA in suma de X lei aferenta bonurilor de combustibil in perioada X necompletate corespunzator pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere.

Contestatară considera ca in cazul in care bonurile de combustibil nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului, organele de inspectie trebuiau sa permita corectarea acestora pe perioada desfasurarii controlului, invocand pct. 81<sup>2</sup> alin (3) si alin. (4) din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

B. TVA in suma de X lei aferenta achizitiilor de bunuri de la un contribuabil inactiv, efectuate in anul 2011, pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere.

Societatea, citeaza articole din Codul Fiscal si face o serie de trimiteri la jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii, considerand ca organele de inspectie fiscala interpreteaza in mod eronat prevederile Codului Fiscal si ale Codului de procedura fiscala, netinand cont de principiile prevalentei substantei asupra formei, al proportionalitatii si certitudinii, neacordand dreptul de deducere la TVA in suma de X lei pentru facturile primite de la SC X SRL, contribuabil inactiv.

In fapt societatea considera ca tranzactiile cu inactivi afecteaza beneficiarul doar in cadrul unei fraude fiscale dovedite de autoritatile fiscale, fara a face referire la vreun articol de lege care mentioneaza acest aspect.

Contestatară mentioneaza ca nu a avut cunostiinta de faptul ca la momentul primirii facturilor a efectuat o achizitie de la un contribuabil inactiv si sustine ca nu are obligatia de a verifica starea fiscala a furnizorului, nefiindu-i interzisa efectuarea de acte de comert cu un furnizor inactiv si nu poate raspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil.

Mai mult, societatea considera ca, deoarece achizițiile de bunuri de la X S.R.L. au fost efectuate în baza contractului încheiat înainte ca acesta societate să fie declarată inactivă, prevederile invocate de autoritățile fiscale nu pot fi aplicate.

C. TVA în suma de X lei aferentă achizițiilor de bunuri, efectuate în anul 2013, pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere.

Societatea contestatoare susține că poate deduce TVA aferentă achiziției de aparate de aer condiționat de la SC X și mobilier de gradină de la X, care este de fapt mobilier de birou, deoarece deține facturi pentru acestea, sunt amplasate la locurile de desfășurare a activității și au fost date în folosință la momentul achiziției.

D. TVA în suma de X lei aferentă achizițiilor de porumb de la societatea X, efectuate în anul 2014, pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere.

Societatea invocă faptul că conform hotărârilor Curții Europene de Justiție societatea verificată avea dreptul la deducerea taxei la momentul exigibilității acesteia, adică la data facturii, însă organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere întrucât furnizorul X SRL nu a putut prezenta documente de achiziție pentru cantitatea de X, dar fără să menționeze care sunt faptele efectuate de societate și în ce măsură aceste fapte reprezintă o vină a societății prin încălcarea reglementărilor fiscale de TVA, care trebuie să fie dovedită de organele de inspecție fiscală.

3. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit și a TVA, contestatara arată că nu le datorează întrucât nu datorează nici obligațiile fiscale principale.

4. Contestatara susține că i-a fost încălcat dreptul de a fi informată cu privire la proiectul de raport de inspecție fiscală și că pe parcursul controlului nu i-au fost prezentate constatările preliminare.

Contestatara menționează că "Din discuțiile cu inspectorii fiscali mi-a fost lăsat să înțeleg că am fost sancționat cu o amendă contravențională iar dacă renunț la termenul de 3 zile pentru a avea un punct de vedere pot achita  $\frac{1}{2}$  din amendă contravențională, în caz contrar adică dacă solicit cele trei zile pierd dreptul de a plăti jumătate din amendă contravențională și atunci trebuie să o plătesc integral.

Arată că, potrivit raportului de inspecție fiscală, inspecția s-a finalizat la data de X iar în înscrisul "Instiintarea pentru discuția finală inspecția finală" data finalizării inspecției este de X.

De altfel, din modul în care este redactat acest înscris rezultă fără putință de tăgădată că proiectul de raport de inspecție fiscală nu mi-a fost prezentat înainte de X deoarece mi se pune în vedere faptul că pot formula un punct de vedere în scris cu privire la constatările organului de inspecție fiscală până la data de X la ora 10.

"Renunțarea" pe care am făcut-o la dreptul de a formula un punct de vedere cu privire la rezultatul inspecției fiscale am făcut-o fără a cunoaște conținutul proiectului de raport de inspecție fiscală, având încredere în inspectorii fiscali că singura măsură luată împotriva societății a fost doar acea amendă contravențională pe care am achitat-o în termenul de 48 ore.

De altfel, dacă mi-ar fi fost predat un draft al proiectului de raport fiscal trebuia să semnez de primire, dar acest lucru nu s-a întâmplat".

În concluzie, S.C. X S.R.L. contestă în totalitate obligațiile stabilite în sarcina societății, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de

inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si anume:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa pentru **S.C. X S.R.L.**, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- X lei = impozit pe profit stabilit suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- X lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

**III.** Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis au efectuat inspectia fiscala la S.C. X S.R.L.. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata principale:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plata ;
- X lei - TVA suplimentar stabilita de plata.

**1. Referitor la impozitul pe profit** in suma totala de X lei pentru perioada supusa verificarii, respectiv X, rezulta urmatoarele:

In perioada X, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de **X lei**, structurate astfel:

A. suma totala de **X lei** aferenta cheltuielilor care nu au la baza un document justificativ si care au fost inregistrate in contabilitate, dupa cum urmeaza:

- X lei inregistrata prin nota contabila 628 = 473 din 31.03.2011;
- X lei inregistrata prin nota contabila 604 = 471 din martie 2012;
- X lei inregistrata prin nota contabila 604 = 471 din iunie 2012;
- X lei inregistrata prin nota contabila 604 = 471 din august 2012;
- X lei inregistrata in contul 6588 din aprilie 2013;
- X lei inregistrata in contul 6588 din iunie 2013;

B. suma de **X lei** aferenta achizitiei de bunuri in X de la SC X SRL, societate declarata inactiva de la data de X;

C. suma de **X lei** aferenta achizitiei de porumb in perioada martie - aprilie 2014, de la SC X SRL al carui furnizor nu a putut prezenta documente de achizitie asa cum rezulta din Procesul Verbal nr. X emis in urma controlului incrucisat efectuat de X;

D. suma totala de **X lei** aferenta achizitiei de bunuri, care nu sunt destinate spatiilor de desfasurare a activitatii economice a contribuabilului, dupa cum urmeaza:

- X lei cheltuieli cu doua aparate de aer conditionat;
- X lei cheltuieli cu mobilier de gradina.

Pentru anul X societatea inregistreaza un profit contabil in suma de X lei si un profit impozabil in cuantum de X lei, rezultand un impozit pe profit aferent in suma de X lei.

Organul de inspectie a procedat la recalcularea profitului pentru anul X, avand in vedere cheltuielile nedeductibile aferente anului X in suma totala de X lei, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Pentru anul X societatea inregistreaza un profit contabil in suma de X lei si un profit impozabil in cuantum de X lei, rezultand un impozit pe profit aferent in suma de X lei.

Organul de inspectie a procedat la recalcularea profitului pentru anul X, avand in vedere cheltuielile nedeductibile aferente anului X in suma totala de X lei, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Pentru anul X societatea inregistreaza un profit contabil in suma de X lei si un profit impozabil in cuantum de X lei, rezultand un impozit pe profit aferent in suma de X lei.

Organul de inspectie a procedat la recalcularea profitului pentru anul X, avand in vedere cheltuielile nedeductibile aferente anului X in suma totala de X lei, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Pentru perioada X societatea inregistreaza un profit contabil in suma de X lei si un profit impozabil in cuantum de X lei, rezultand un impozit pe profit aferent in suma de X lei.

Organul de inspectie a procedat la recalcularea profitului pentru perioada X, avand in vedere cheltuielile nedeductibile aferente perioadei X, in suma de X lei, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Urmare celor prezentate si avand in vedere inregistrarea de catre contestatara a impozitului pe profit in perioada X, organul de inspectie fiscala a procedat la recalcularea impozitului pe profit, rezultand la X un impozit pe profit stabilit suplimentar la plata in suma de X lei.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata**, pentru perioada supusa verificarii, respectiv X, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii TVA in suma totala de **X lei**, structurata astfel:

A. suma de **X lei** aferenta achizitiei de combustibil in perioada X cu bonuri fiscale care nu au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului;

B. suma de **X lei** aferenta achizitiei de bunuri in X de la SC X SRL, societate declarata inactiva de la data de X;

C. suma de **X lei** dedusa eronat prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011 TVA, fata de jurnalul de cumparari;

D. suma totala de **X lei** aferenta achizitiei de bunuri, care nu sunt destinate spatiilor de desfasurare a activitatii economice a contribuabilului, dupa cum urmeaza:

- X lei pentru doua aparate de aer conditionat;
- X lei pentru mobilier de gradina;

E. suma de **X lei** aferenta achizitiei de porumb in perioada X, de la SC X SRL al carui furnizor nu a putut prezenta documente de achizitie asa cum rezulta din Procesul Verbal nr. X emis in urma controlului incrucisat efectuat de X;

**3.1 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei si TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.***

**In fapt**, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. X, in baza carora a fost emisa decizia de impunere nr. X, s-au stabilit urmatoarele:

- impozit pe profit suplimentar in suma de X lei, aferent notelor contabile inregistrate de contestatara in contabilitate fara a avea un document justificativ, respectiv nota contabila 628 = 473 din 31.03.2011 pentru cheltuieli deductibile in suma de X lei, notele contabile 604 = 471 din martie, iunie si august 2012 pentru sumele de X lei, X lei respectiv X lei, precum si inregistrarea sumei de X lei in aprilie 2013 si a sumei de X lei in iunie 2013 in contul 6588 „Alte cheltuieli de exploatare”;

- TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, ca urmare a faptului ca societatea a inregistrat prin decontul de TVA aferent lunii ianuarie 2011 TVA deductibila mai mult cu suma de X lei fata de jurnalul de cumparari.

Desi **S.C. X S.R.L.** a contestat intreaga suma reprezentand impozitul pe profit stabilit suplimentar si TVA stabilita suplimentar, nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 269. - Forma și continutul contestatiei

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

**c) motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

“Art. 280. - Respingerea contestatiei pentru neîndeplinirea conditiilor procedurale

**(1) Dacă organul de solutionare competent constată neîndeplinirea unei conditii procedurale, contestatia se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”**

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

Se retine ca prin contestatia formulata, societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozitiile legale citate mai sus, rezulta că în contestatie, contribuabila trebuie să mentioneze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestatia urmând a fi respinsă ca nemotivată cu privire la acest capat de cerere, contestatara nedepunând niciun document în sustinerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretentie în justitie trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”.

Astfel, având în vedere cele retinute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretentiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretentie în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine acestuia. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretentie în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestatiei.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile și completările ulterioare, se va respinge în parte ca nemotivată, cu privire la acest capat de cerere.

### **3.2 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala în mod legal au stabilit diferenta de impozit pe profit suplimentar de plata în suma de X lei ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achizitia de bunuri de la un furnizor declarat inactiv prin O.P.A.N.A.F. nr. 2024/2011.***

**În fapt,** societatea contestatoare a dedus la calculul profitului impozabil suma de **X lei** aferentă costului mărfurilor achizitionate de la S.C. X S.R.L. - C.U.I. X cu factura nr. X/X în valoare totală de X lei din care **X lei** baza impozabilă și X lei TVA și cu factura nr. X în valoare totală de X lei din care **X lei** baza impozabilă și X lei TVA, aceasta fiind declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr. X (publicat în data de X) începând cu data de X.

Având în vedere cele constatate, organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în suma totală de **X lei (X lei + X lei)** evidențiate în facturile emise de S.C. X S.R.L. - C.U.I. X în perioada X - X, perioada când aceasta a fost declarată contribuabil inactiv, în baza prevederilor art. 11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 21 alin. (4) lit. r) din același act normativ, considerând cheltuiala în sumă de **X lei** ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>), art. 21 alin. (4) lit r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 25.05.2009:

*“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:*

*Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop*

economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

**(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.**

**(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

„Art.21- (4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile:**

**„r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

În conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007:

**“Art.3 - (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Potrivit normelor legale mai sus citate, **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, documentele fiscale emise de un asemenea contribuabil neproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, astfel încât cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.**

De asemenea, lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și este adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Se reține că în perioada X - 20.05.2011 contestatara a achiziționat mărfuri în baza facturilor emise de către S.C. X S.R.L., în valoare de X lei (exclusiv TVA), societatea fiind inclusă în “Lista contribuabililor declarați inactivi” prin O.P.A.N.A.F. nr. 2024/02.05.2011.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru perioada în care societatea a fost declarată contribuabil inactiv și până la data la care s-a efectuat verificarea, **S.C. X S.R.L. a înregistrat în contabilitate documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru aceste documente societatea contestatoare nu are drept de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil.**

Astfel, afirmația societății potrivit căreia “nu a avut cunoștința de faptul ca la



momentul primirii facturilor a efectuat o achiziție de la un contribuabil inactiv și susține că nu are obligația de a verifica starea fiscală a furnizorului, nefiindu-i interzisă efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv și nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece, societatea furnizoare S.C. X S.R.L., a fost cuprinsă în „Lista contribuabililor inactivi/reactivați” publicată pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea "Informații publice" așa cum rezultă din extrasele de pe site-ul Ministerului Finanțelor.

Faptul că societatea nu a consultat pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice portalul ANAF în vederea verificării partenerilor de afaceri, nu o absolve de vină.

În urma unui control inopinat, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice a emis “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală” nr. X, prin care s-a dispus corectarea datelor din evidența contabilă, în sensul diminuării cheltuielilor deductibile aferente anului X cu suma de X lei și evidențierea în declarația privind impozitul pe profit 101, dispoziție comunicată prin remitere sub semnatura în data de X, care nu a fost contestată și nu a fost dusă la îndeplinire de către contestatară.

Întrădevăr, contestatarii nu-i sunt interzise efectuarea de acte de comerț cu un furnizor inactiv și nu poate răspunde pentru comportamentul fiscal al altui contribuabil, dar așa cum rezultă din prevederile legale menționate anterior, documentele emise de societățile declarate inactice nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat legal neadmitând la deducere cheltuielile în suma de X lei înscrise în documente care, potrivit legii, nu au calitatea de documente care produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **X lei**.

### **3.3 Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.**

***Cauza supusă soluționării este dacă pentru achizițiile de bunuri de la un furnizor declarat inactiv prin O.P.A.N.A.F. nr. 2024/2011, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit TVA suplimentară de plată în suma de X lei.***

**În fapt**, la verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că în X, societatea contestatoare a dedus TVA în sumă totală de **X lei** aferente facturii nr. X/X în valoare totală de X lei din care X lei bază impozabilă și **X lei TVA** și cu factura nr. X în valoare totală de X lei din care X lei bază impozabilă și **X TVA** pentru marfurile achiziționate de la S.C. X S.R.L. - C.U.I. X, aceasta fiind declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr. X (publicat în data de X) începând cu data de X.

În urma unui control inopinat, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice a emis Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X, prin care s-a dispus corectarea datelor din evidența contabilă, în sensul diminuării TVA deductibile cu suma de X lei, dispoziție comunicată prin remitere sub semnatura în data de X2, care nu a fost contestată.

Societatea a diminuat TVA de recuperat în evidența contabilă prin nota contabilă 117=4424 cu suma de X lei, dar nu a diminuat TVA deductibilă și în decontul de TVA.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în suma totală de **X lei (X6 lei + X lei)** evidențiate în facturile emise de S.C. X S.R.L. - X în perioada X - X, perioada când aceasta a fost declarată contribuabil inactiv, în baza prevederilor art. 11 alin.(1<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 25.05.2009:

*“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:*

*Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

**(1<sup>1</sup>) Autoritățile fiscale nu vor lua în considerare o tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.**

**(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”**

Coroborate cu prevederile art. 3, alin. (1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 22.05.2007:

**“Art.3 - (1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se retine că pentru perioada X - X, respectiv perioadă în care societatea furnizoare, respectiv S.C. X S.R.L. a fost declarată contribuabil inactiv și până la data la care s-a efectuat verificarea, societatea contestatoare a înregistrat în contabilitate documente care nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, motiv pentru care pentru aceste documente nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Potrivit prevederilor enumerate mai sus, rezultă că pentru suma de **X lei**, reprezentând TVA dedusă pe baza facturilor emise de către furnizori declarați contribuabili inactivi, societatea nu are drept de deducere conform prevederilor art.3 alin.(1) și alin.(2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.11 alin. (1<sup>1</sup>) și alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în suma de **X lei**.

**3.4 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar si TVA suplimentara, urmare reincadrarii tranzacțiilor efectuate de societate care nu pot fi luate în considerare.***

**În fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. X S.R.L. a achizitionat in perioada X cantitatea de X tone porumb la pretul de X lei/tona, de la S.C. X.

Din Procesul Verbal nr.X emis in urma controlului incrucisat efectuat de X la S.C. X, s-a constatat ca societatea livreaza catre X SRL cantitatea de X tone porumb la pretul de X lei/tona. Cerealele au fost achizitionate de la persoane fizice pe baza de borderouri, dar pentru cantitatea de X de tone, S.C. X nu a putut prezenta documentele de achizitie, astfel operatiunea a fost reincadrata in baza art.11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, organul de inspectie a procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu marfurile pentru cantitatea de Xde tone in suma de X lei (X tone x Xlei/tona = X lei) in conformitate cu prevederile art. 21, alin 4 lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, stabilindu-se un impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de **X lei** (X lei x 16%) si la neacordarea deductibilitatii TVA in suma de **X lei** (X lei x 24% = X lei) fiind incalcate prevederile art.126 alin (1) lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(1), art. 21, alin (4) lit.f), art.126 alin (1) lit.d) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

*„Art 11. - (1). La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei. În cazul în care tranzactiile sau o serie de tranzactii sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al conventiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzactii artificiale se înțelege tranzactiile sau seriile de tranzactii care nu au un continut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esential al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obtine avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

Codul fiscal:

*„Art. 21 (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 operatiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”*

Codul fiscal:

*„Art. 126 (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:*

*(....)*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

În spetă sunt incidente și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“(3) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informatiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza**

**efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”**

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, **principiul prevalentei economicului asupra juridicului**, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeași masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare 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 al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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.** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. **Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii

dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, **persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

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

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emanate si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

Organele de inspectie fiscala au recalificat tranzactiile pe baza documentelor prezentate de contestatara si a inregistrarii acestor operatiuni in contabilitatea acesteia, avand in vedere faptul ca societatea furnizoare, respectiv S.C. X S.R.L. nu a prezentat documente de achizitie pentru cantitatea de X in valoare de X lei.

Prin contestatia formulată, petenta nu produce probe și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de inspectia fiscală, ori în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Astfel, având în vedere constatările fiscale, faptul că nu au fost depuse alte documente în susținerea contestatiei, controlul încrucișat la firma implicată în tranzacțiile ce au făcut obiectul verificării, rezultă că, în mod legal, organele de inspectie fiscală au stabilit că operațiunile economice nu au o bază reală și au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în suma de X lei și TVA suplimentară în suma de X lei**, motiv pentru care contestatia urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

### **3.5 Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de X lei si TVA suplimentara in suma de X lei, pentru operatiuni impozabile care nu au fost in folosul operatiunilor impozabile ale societatii si nu au avut un scop economic***

**In fapt**, contestatara a achizitionat cu factura nr. X de la X S.R.L. doua aparate de aer conditionat in valoare totala de X.X lei din care X lei baza impozabila si X lei TVA si cu factura nr. X mobilier de gradina de la X in valoare totala de X lei din care X lei baza impozabila si X lei TVA.

Pentru aceste achizitii, contestara a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli deductibile in suma totala de X lei si a dedus TVA in suma totala de X lei.

Organele de inspectie fiscala au procedat la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma totala de X lei (X lei + X lei) si nu au admis la deducere TVA in suma totala de X lei (X lei + X lei) pentru cele doua aparate de aer conditionat si pentru mobilierul de gradina, intrucat s-a constatat, inclusiv prin efectuarea unei cercetari la fata locului, ca achizitiile nu au fost in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

Întrucât valoarea bunurilor și serviciilor în cauză și conturile de cheltuieli corespondente prin care au fost înregistrate, au influențat calculul profitului impozabil, organele de inspectie fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă de X lei (X lei x 16%), precum și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X lei + X lei)..

**In drept**, art. 11 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal:*

*Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

*Codul fiscal:*

*“Cheltuieli*

**„Art. 21 (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Prin urmare, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile privind bunurile achizitionate care nu au fost folosite în folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

În referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscală au precizat faptul că "cele doua aparate de aer conditionat, precum si mobilierul de gradina nu au putut fi vazute în spatiile de desfasurare ale activitatii societatii, administratorul societatii recunoscand în cadrul discutiilor purtate ca aparatele de aer conditionat sunt montate în apartamentul unui frate, iar mobilierul de gradina e destinat casei de la tara.

Justificarea ca obiectele respective au fost folosite de angajatii societatii nu poate fi acceptata pentru deducerea cheltuielilor, având în vedere ca este o afacere de familie, printre angajati fiind atat administratorul societatii, cat si sotia, fratii, etc., iar folosirea unor bunuri, receptionate ca obiecte de inventar, dar folosite în spatiile proprii ale persoanelor mentionate nu sunt destinate realizarii de venituri impozabile.”

Având în vedere cele anterior mentionate, contestatara nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de venituri impozabile a celor doua aparate de aer conditionat, precum si a mobilierului de gradina achizitionate, nefiind justificată legătura acestora cu activitatea economică desfășurată.

Cu referire la taxa pe valoarea adăugată, se retin prevederile art.128 si art. 145 alin. (1) si alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit cărora:

*Codul fiscal:*

*“Livrarea de bunuri*

**Art. 128 (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]**

**(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operatiuni:**

**a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achizitionate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau partial;[...].”**

*Codul fiscal:*

*“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

**Art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operatiuni taxabile;[...]**

Din prevederile legale enuntate rezultă că bunurile achizitionate pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispozitia altor persoane în mod gratuit constituie livrări de bunuri efectuate cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă total sau partial, contestatara având obligatia de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Simpla prezentare a unor facturi sau note de intrare - receptie, **nu sunt suficiente pentru a demonstra ca aceste achizitii sunt în beneficiul societatii si au scopul de a realiza**

*operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea*, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**"

Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Având în vedere cele anterior mentionate, precum si prevederile legale citate în spetă, respectiv faptul că petenta nu a utilizat bunurile achizitionate în scopul obtinerii de venituri impozabile, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. impozit pe profit suplimentar în cuantum de **X lei**, precum si obligatia colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** înscrisă în facturile fiscale suspuse analizei în spetă, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestatia pentru acest capat de cerere.

### **3.6 Cu privire la taxa pe valoarea neadmisa la deducere in suma de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila isi poate deduce TVA aferenta achizitiilor de combustibil cu bonuri fiscale, in conditiile in care legiuitorul prevede obligativitatea inscrierii pe bonurile fiscale a denumirii cumparatorului si a numarului de inmatriculare.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei aferenta achizitiei de carburanti auto in perioada X, cu bonuri fiscale care nu au inscris denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

Contestatarul considera ca in cazul in care bonurile de combustibil nu au inscris denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului, organele de inspectie trebuiau sa permita corectarea acestora pe perioada desfasurarii controlului, invocand pct. 81<sup>2</sup> alin (3) si alin. (4) din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

**In drept**, potrivit art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Codul fiscal:*

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

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



b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2)-(6), să detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155 alin. (1);

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să detină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care detin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punct de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să detină o declarație de import pentru TVA și accize;"

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.

**(2) Pentru carburantii auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct.45<sup>1</sup>."**

Din prevederile legale enunțate, rezultă că persoana impozabilă poate exercita dreptul de deducere a taxei pentru carburantii auto achiziționați cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

În nota explicativă dată de administratorului societății în timpul desfășurării inspecției fiscale, cu privire la necompletarea bonurilor fiscale cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului așa cum prevede punctul 46 (2) din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, acesta răspunde "Nu am avut cunoștința de legislația în vigoare la momentul acela"

Mențiunile contestatarii, cum ca "în cazul în care bonurile de combustibil nu au

inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului, organele de inspectie trebuiau sa permita corectarea acestora pe perioada desfasurarii controlului, invocand pct. 81<sup>2</sup> alin (3) si alin. (4) din Normele de aplicare a Codului Fiscal", nu pot fi aplicate pentru corectia unor bonuri fiscale corect emise de furnizor, dar pe care societatea beneficiara nu le-a completat cu toate informatiile prevazute la pct.46 alin (2) din HG.44/2004 Titlul VI, intrucat, corectarea documentelor prevazute la art.159 din Codul Fiscal se refera la facturi completate cu date incomplete sau incorecte de catre furnizori/prestatori.

Aceste informatii nu se pot inscrie "oricand", asa cum pretinde contestatara, ci in momentul exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta bonurilor de carburanti auto.

Cum contestatara nu face dovada completarii bonurilor fiscale pentru carburanti auto aprovizionati in perioada X cu denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului, asa cum prevede punctul 46 (2) din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere privind TVA in suma de X lei.

### **3.7. Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar si TVA stabilita suplimentar, în sumă totala de X lei.**

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente impozitului pe profit si TVA stabilita suplimentar, in conditiile in care nu se contesta modul de calcul si stabilire a acestora iar contestatia se respinge in privinta impozitului pe profit stabilit suplimentar si a TVA stabilita suplimentar.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, s-au calculat, pentru perioada X – X, accesorii in suma totala de X lei aferente TVA stabilita suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si pentru perioada X – X, accesorii in suma totala de X lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere).

**In drept**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

***"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."***

***"Art. 120. - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."***

***(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv."***

***(...)***

***(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,4% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."***

***"Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale."***

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

- a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**
- b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**
- c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Nivelul dobânzii de intarziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința nivelului penalităților de întârziere, art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, acesta a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

*”Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile/majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în suma totală de X lei din care accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei și accesorii aferente TVA stabilită suplimentar în suma de X lei, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata în sarcina societatii reprezinta masura accesorie în raport cu debitul

În condițiile în care la pct. 3.1 - 3.6 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de X lei și impozit pe profit în suma de X lei, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza și suma totală de X lei, cu titlu de dobanzi și penalități de intarziere, reprezentând masura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de S.C. X S.R.L., cu privire la accesoriile în suma totală de X lei din care accesorii în suma de X lei aferente TVA stabilită suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) și accesorii în suma de X lei aferente impozitului stabilit suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) stabilite

suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis.

### **3.8. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.**

***Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatarea privind incalcarea dreptului de a fi informat cu privire la proiectul de raport de inspectie fiscala sunt reale.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala, conform formularului „Instiintare pentru discutia finala” din data de X au instiintat pe domnul Sotir Costel, in calitate de administrator la S.C. X S.R.L. **ca in data de X la ora 10**, la sediul societatii va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale, urmare a incheierii inspectiei fiscale efectuate in perioada X– X.

De asemenea, in acest formular, se precizeaza „*In conformitate cu prevederile art. 107 alin. (2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **se va prezenta proiectul de raport de inspectie fiscala care contine constatarile si consecintele lor fiscale.***

**Va instiintam de asemenea ca aveti posibilitatea sa va exprimati in scris punctul de vedere cu privire la constatarile organelor de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 9 alin. (1) si art. 107 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pe care il veti prezenta organelor de inspectie fiscala ciu ocazia discutiei finale sau la sediul D.G.R.F.P. Timisoara, str. Gh. Lazar nr. 9/B, cam. 410, **pana la data limita de 28.12.2015 la ora 10.****

**In cazul in care nu veti prezenta punctul de vedere asupra constatarilor, urmeaza sa notificati inspectiei fiscale despre renuntarea la acest drept**”

In data de X, cu ocazia discutiei finale asupra constatarilor si consecintelor fiscale, urmare a incheierii inspectiei fiscale efectuate in perioada 16.03.2015 – X, domnul Sotir Costel, in calitate de administrator la S.C. X S.R.L., declara “*Nu am un punct de vedere diferit fata de constatarile efectuate de organele de inspectie fiscala si renunt la termenul de 3 zile pentru exprimarea unui punct de vedere.*”

De asemenea, contestatarea mentioneaza ca „*Prezentul punct de vedere este definitiv si este formulat in baza drepturilor pe care le are contribuabilul verificat, in conformitate cu prevederile art. 107 alin. (4) din O.G.nr.92/2003 modificata prin O.G. 29/2011 privind Codul de procedura fiscala.*”

**In drept**, potrivit dispozitiilor art.107 si art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„**Art. 107 -** „(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale asupra constatărilor rezultate din inspectia fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscală, care contine constatările și consecintele lor fiscale, **acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere** potrivit art. 9 alin. (1), cu exceptia cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspectiei fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspectie fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discutia finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

**„Art. 109 – Raportul privind rezultatul inspecției fiscale**

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențele de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Totodată, conform art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările 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 rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice “vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată 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 sustinerea contestatarei ca i-a fost incalcat dreptul de a fi informata cu privire la proiectul de raport de inspectie fiscala si ca pe parcursul controlului nu i-au fost prezentate constatari preliminare, 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*".

Trebuie mentionat ca organele de inspectie fiscala, conform prevederilor art.107, alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscala, care contine constatările si consecintele fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, in sa in data de X, cu ocazia discutiei finale asupra constatarilor si consecintelor fiscale, urmare a incheierii inspectiei fiscale efectuate in perioada X – X, domnul X, in calitate de administrator la S.C. X S.R.L. a renuntat la termenul de 3 zile pentru exprimarea unui punct de vedere si a precizat ca nu are un punct de vedere diferit fata de constatările efectuate de organele de inspectie fiscala.

De mentionat ca dreptul sau la aparare a fost respectat, contribuabilul formuland contestatia impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectiei fiscala incheiat in conditiile descrise anterior, contestie in cadrul careia a putut sa valorifice orice argumente de drept si de fapt si elemente de doctrina pe care le-a considerat relevante in sustinerea cauzei.

De asemenea, trebuie precizat ca pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale societatea a fost informata in mod constant cu privire la deficientele constatate, exemplificand in acest sens, informarea cu privire la nedeductibilitatea TVA aferenta combustibilului achizitionat cu bonuri fiscale necomplete in conformitate cu prevederile legale luindu-se in acest sens o nota explicativa administratorului societatii in luna martie 2015. De asemenea, in ceea ce priveste neacordarea deductibilitatii cheltuielilor si TVA aferenta achizitiilor de la un inactiv avea cunostiinta despre aceste deficiente inca din anul 2012 cand a facut obiectul unui control inopinat, in urma caruia a fost lasata o dispozitie de masuri in acest sens, care nu a fost contestata si nu a fost dusa la indeplinire de catre contestatara.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actelor administrative fiscale atacate, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor art.11, art.21, art. 126, art. 128, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal al Romaniei, cu

modificarile si completarile ulterioare, art. 43, art. 46, art. 107, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 3, alin. (1) și alin. (2) al Ordinului nr.575/2006 privind stabilirea conditiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, pct. 46 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7, art.73, art. 268, art. 269, art. 270, art. 272, art. 279, art. 280, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015

## DECIDE

1. Respingerea, in parte ca nemotivata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de **X lei** si pentru TVA in suma de **X lei** stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis.

2. Respingerea, in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de **X lei** si pentru TVA in suma de **X lei** stabilita suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis.

3. Respingerea, in parte ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L pentru accesoriile in suma totala de **X lei** din care accesorii in suma de X lei aferente TVA stabilita suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) si accesorii in suma de X lei aferente impozitului stabilit suplimentar (X lei dobanzi/majorari de intarziere + X lei penalitati de intarziere) stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Timis.

4. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. cu privire la invocarea incalcarii dreptului de a fi informat cu privire la proiectul de raport de inspectie fiscala.

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