

**DECIZIA NR. 1930/2022**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. MM S.R.L. din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22525/15.12.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. 41948/13.12.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22525/15.12.2021, cu privire la contestația formulată de S.C. MM S.R.L. C.U.I.X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX5/1991, având domiciliul fiscal în mun. X, b-dul Republicii, nr. 31A, județul X.

Contestația, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. 24437/06.12.2021, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.10.2021**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2021 și are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care a fost comunicată prin poștă Decizia de impunere nr. F-X/13.10.2021, respectiv data de **19.10.2021**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Oficiul Poștal, respectiv data de **02.12.2021**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată pe plic.

Contestația este formulată prin SCA X, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria X nr. 360490 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. MM S.R.L. din mun. X, jud. X.

***I. S.C. MM S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.10.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2021 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea în tot a acesteia.***

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

**1. Aspecte preliminare**

A) În temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petenta a solicitat susținerea orală a contestației, fapt pentru care, cu adresa nr. 22525/05.01.2022, contribuabilul a fost informat că susținerea orală a contestației poate avea loc în data de 17.01.2022, ora 11:00.

Procedura a avut loc la data și ora stabilite, prin intermediul mijloacelor de comunicare electronice, susținerile fiind consemnate în Minuta ședinței nr. 22525/17.01.2022, anexată la dosarul cauzei.

B) Contestatara solicită, în vederea completării argumentelor expuse în cuprinsul contestației și în vederea pregătirii susținerii orale a contestației, accesul la întregul dosar administrativ.

Referitor la această solicitare, din documentele la dosar reiese că o cerere identică a mai fost formulată de către societate în data de 09.10.2021, în baza adresei înregistrate la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

A.J.F.P. X sub nr. 698/05/10/2021, iar organul de inspecție fiscală a răspuns la această solicitare cu adresa nr. 33461/06.10.2021, fiind transmise, la adresa de e-mail X.ro (conform precizărilor petentei), documentele din dosarul acțiunii de inspecție fiscală care au stat la baza stabilirii obligațiilor fiscale cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2021, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021. Solicitantul a confirmat primirea documentelor în data de 08.10.2021. Echipa de control mai precizează că a retransmis pe adresa de e-mail mai sus menționată, în data de 09.12.2021, componentele dosarului de inspecție care au stat la baza constatărilor.

## **2. Starea de fapt**

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 1.01.2018-31.12.2019, al cărei obiect au fost obligațiile fiscale privind impozitul pe profit, respectiv TVA, în urma căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/13.10.2021 prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă totală de X3 lei și TVA în sumă totală de X4 lei.

Se mai precizează că, în ceea ce privește anii 2018- 2019, a obținut veniturile din prestarea de servicii (croit, cusut încălțăminte) pentru societăți din Uniunea Europeană (Germania și Ungaria).

## **3. Constatările inspecției fiscale**

Petenta prezintă constatările echipei de inspecție fiscală care au dus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

La final, aceasta înțelege să precizeze că „în privința modului de deducere a TVA-ului în ceea ce privește contractul de vânzare având ca obiect imobilul teren situat administrativ în intravilanul municipiului X, s-a procedat la rectificarea contractului încheiat cu Municipiul. Astfel, s-a corectat factura cu seria CONSLOCALX nr. 48, astfel din această perspectivă, nu se mai impun critici, societatea MM SRL fiind exonerată de plata obligațiilor fiscale în cuantum de X5 lei.”

## **4. Critici privind constatările organelor de control**

### **4.A. Inaplicabilitatea art. 11 alin. (7) din Codul Fiscal**

Contestatară precizează că este necesar ca analiza să pornească de la clarificarea scopului dreptului de deducere prevăzut de art. 167 și următoarele din cadrul Directivei 2006/112/CE care face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și care, în principiu, nu poate fi limitat. Aceasta susține că pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, potrivit art. 299 din legislația națională, este necesară îndeplinirea următoarelor condiții: bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ori a operațiunilor scutite de taxă, iar persoana impozabilă să dețină o factură întocmită în conformitate cu dispozițiile art. 319 din Codul Fiscal.

Totodată, se menționează că legislația europeană impune pentru deductibilitatea taxei următoarele condiții, deduse din prevederile art. 168 lit. a) din Directiva 112/2006, respectiv:

- cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul directivei;
- bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia;
- în amonte aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o persoană impozabilă.

Reprezentantul societății afirmă că refuzul dreptului de deducere, conform autorităților naționale și instanțelor de judecată, este posibil dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Această regulă se aplică atunci când o fraudă fiscală este săvârșită chiar de către persoana impozabilă, dar și atunci când persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată în fraudă fiscală privind TVA, săvârșită de un alt operator în amonte sau în aval, în lanțul acestor livrări sau prestări, indiferent dacă obține sau nu un avantaj din revânzarea bunurilor sau utilizarea serviciilor în aval.

În susținere, petenta invocă jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere prevăzut de Directiva TVA, respectiv Hotărârea Curții din data de 19 octombrie 2017 în Cauza C-101/16- Paper Consult, Hotărârea din 21 iunie 2012 în cauzele reunite C-80/11 și C-142/11- Mahageben și David, C-610/19 Vikingo, Hotărârea din 4 iunie 2020 în cauza C-430/19 C.F., Hotărârea din 22 octombrie 2015 în cauza C-277/14 PPUH și jurisprudența internă Decizia nr. 946/24.10.2019 a Curții de Apel București, Sentința nr. 191 din 9.04.2019 a Tribunalului X, Decizia nr. 368/9.10.2020 pronunțată de Curtea de Apel București.

Contestatară consideră că simplul fapt că furnizorul este înscris într-un registru al inactivilor, fără să se verifice realitatea tranzacției/livrării, nu are cum să însemne automat că există o fraudă, de care cumpărătorul a știut sau ar fi putut să știe, iar, în acest caz, refuzul dreptului de deducere a TVA echivalează cu „o *prezumție irefragabilă de participare la o fraudă*”, ceea ce este inadmisibil.

În susținere, se mai afirmă că criticile organului fiscal vizează comportamentul partenerilor contractuali în amonte, care au fost declarați inactivi, nefiind aduse critici propriu-zise cu privire la o fraudă fiscală efectuată la nivelul SC MM SRL.

Cu privire la societatea CN SRL contestatară menționează următoarele:

- a fost declarată contribuabil inactiv deoarece nu și-a îndeplinit obligația de a avea un sediu social real;

- societatea a fost activă din punct de vedere economic în această perioadă, după cum este evidențiat prin Procesele-verbale anexate nr. 235 din 24.05.2019 și nr. 438 din 20.11.2019, ambele emise de către Administrația Finanțelor Publice X în sarcina contribuabilului CN SRL;

- are ca obiect principal de activitate declarat conform CAEN 1520- „Fabricarea încălțămintei” și desfășoară efectiv activitate constând în servicii de fabricare a fețelor pentru încălțămintă;

- a fost, conform vectorului fiscal, plătitoare de impozit pe profit în perioada 1.07.2016-31.01.2017, și plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în perioadele 18.12.2015 - 30.06.2016 și începând cu data de 1.02.2017 până în prezent;

- declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat- D100- au fost depuse până în luna martie 2019, iar ultima declarație privind impozitul pe profit - D101 - a fost depusă pentru luna ianuarie 2017;

- conform Procesului verbal nr. 235 din 24.05.2019, în perioada 2014-2019 a înregistrat venituri din serviciile de fabricare a fețelor pentru încălțămintă;

- din actele prezentate în cursul controlului și din declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național- D394 depuse de către clientul MM SRL, a reieșit că în lunile aprilie și mai 2019, societatea CN a emis facturi pentru livrări de bunuri pe teritoriul național în sumă totală de 110.041 lei;

- în perioada vizată, 8.03.2018 - 31.12.2019, societatea CN SRL a depus trimestrial declarațiile pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, conform art. 56 din Codul Fiscal.

**Petenta consideră că, având în vedere faptul că SC CN SRL a declarat și plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, aceasta dă drept de deductibilitate a achizițiilor efectuate de MM SRL, răsturnându-se astfel prezumția de fraudă a clauzei generale anti-abuz prevăzută de art. 11 alin. (7) din cadrul Codului Fiscal.**

Petenta face trimitere la afacerea *Paper Consult*, unde Curtea de la Luxemburg a fost chemată să analizeze dacă un contribuabil care desfășoară operațiuni comerciale cu o „*societate fantomă*” își poate exercita dreptul de deducere a TVA de pe relația cu aceasta și precizează că prin răspunsul oferit în data de 19.10.2017, Curtea a arătat că atât timp cât contribuabilul care solicită recunoașterea dreptului de deducere și-a îndeplinit obligațiile trasate în sarcina sa (obligații contabile, declarative și de plată) acesta nu poate fi ținut responsabil pentru comportamentul fiscal presupus inadecvat al unui partener comercial, cum ar fi ceea ce în România se numește „*societate fantomă*”.

Reprezentantul societății subliniază că nu există obiecțiuni cu privire la faptul că serviciile furnizate de CN SRL există fizic, acestea putând a fi consultate în materialitatea lor (aceste activități au constat în prestarea de servicii precum croit și cusut încălțăminte pentru societăți din Comunitate, respectiv Germania și Ungaria) și că organul fiscal nu a probat, prin raportare la elemente obiective, participarea sa în mod activ la vreo fraudă, în egală măsură, nefiind probat nici faptul că achizițiile SC MM SRL ar fi fost implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat.

În concluzie, se precizează că în sarcina MM SRL nu se aduc critici cu privire la oportunitatea economică a desfășurării tranzacțiilor comerciale, astfel dreptul de deducere nu poate fi refuzat dacă lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate era justificat din punct de vedere economic. Petenta consideră că, având în vedere că a acționat cu bună-credință, nu poate fi compatibil cu dreptul Uniunii Europene refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de a deduce cheltuielile cu prestările de servicii efectuate de către CN SRL, întrucât această societate din urmă a declarat și plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, răsturnându-se astfel prezumția de fraudă a clauzei generale anti-abuz prevăzută de art. 11 alin. (7) din cadrul Codului Fiscal.

***II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/13.10.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. MM S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei TVA și X3 lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2018-31.12.2019.***

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/13.10.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021 contestate, inspecția s-a desfășurat în perioada 06.05.2021-04.10.2021 și a fost suspendată în perioada 03.06.2021-24.08.2021. Veniturile realizate de societate în perioada verificată au fost obținute din prestarea de servicii (croit, cusut încălțăminte), beneficiarii fiind societăți din Comunitatea Europeană (Germania și Ungaria).

Urmare a verificărilor efectuate echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele deficiențe cu influență asupra obligațiilor datorate bugetului de stat:

1) Organele de control au constatat că în perioada verificată SC MM SRL a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit, suma de X6 lei (suma de X7 lei în perioada 08.03.2018-31.12.2018 și suma de X8 lei în perioada 01.01.2019-30.04.2019), reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii achiziționate de la SC CN SRL, contribuabil care este inactiv din data de 26.02.2018 (data publicării pe site 07.03.2018), așa cum rezultă din Registrul Contribuabililor Inactivi, registru care este public și poate fi consultat pe site-ul A.N.A.F.

S-a concluzionat că, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea nu avea dreptul de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv (în speță SC CN SRL), fapt pentru care, în urma inspecției, a fost stabilită în sarcina sa obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X9 lei (X10 lei în anul 2018 și de X11 lei în 2019).

2) În perioada verificată, societatea a considerat deductibile integral, la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate cu reparațiile auto și cu asigurările de răspundere civilă auto și casco aferente autoturismelor societății, autoturisme pentru care nu s-a probat că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice (X08TXK, X08TPH și X08TXJ), suma totală a acestor cheltuieli fiind de X12 lei (X13 lei reparații 2018+ X14 lei reparații 2019+ X15 lei asigurări 2018+ X16 lei asigurări 2019). Deoarece nu au fost respectate dispozițiile art. 25

alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, respectiv pct. 16 alin. (1), (2) și (3) din același act normativ, urmare a controlului a fost limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu reparațiile și cu asigurările plătite pentru aceste autoturisme, fapt pentru care suma de X17 lei a majorat profitul impozabil, având ca și consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X18 lei (X19 lei pentru anul 2018+ X20 lei pentru anul 2019).

Totodată, în condițiile în care dreptul de deducere era supus limitărilor speciale prevăzute la art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a constatat că, aferent cheltuielilor cu reparațiile auto, societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă totală de X21 lei, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată.

3) Inspectorii cu atribuții de control au constatat că SC MM SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X5 lei, înscrisă în factura având ca obiect achiziție „teren S= 5492 mp, CF 105563 X”, operațiune pentru care avea obligația aplicării taxării inverse, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată.

În condițiile în care potrivit art. 331 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă, de aplicarea căreia este responsabil beneficiarul alături de furnizor, iar legiuitorul a prevăzut la pct. 109 alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, că în cazul neaplicării taxării inverse, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru TVA, prin decizia de impunere contestată a fost respinsă la deducere TVA în sumă de X5 lei.

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de societate și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

**III.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X9 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă de X6 lei, cu achiziția de servicii efectuată de la un contribuabil inactiv, în condițiile în care nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legea fiscală pentru ca aceste cheltuieli să poată fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal.**

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată SC MM SRL a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit, suma de X6 lei (suma de X7 lei în perioada 08.03.2018-31.12.2018 și suma de X8 lei în perioada 01.01.2019-30.04.2019), reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii achiziționate de la SC CN SRL, contribuabil care este inactiv din data de 26.02.2018 (data publicării pe site 07.03.2018), așa cum rezultă din Registrul Contribuabililor Inactivi, registru care este public și poate fi consultat pe site-ul A.N.A.F.

Deoarece, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (7) și art. 25 alin. (4) lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea nu are dreptul de a deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv, în urma inspecției a fost stabilită în sarcina sa obligația de plată a unui impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X9 lei (X10 lei în anul 2018 și de X11 lei în 2019).

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 11 alin. (7) și ale art. 25 alin. (4) lit. j) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

[...]

**(7) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor**

*inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12) a furnizorului/prestatorului, beneficiarii care au achiziționat bunuri și/sau servicii în perioada în care furnizorul/prestatorul a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator conform alin. (6), prin înscrierea taxei în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 deșus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior. În situația în care inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.*

#### **art. 25 Cheltuieli**

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

*j) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014;”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor. De asemenea, conform prevederilor legale, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

Totodată, conform dispozițiilor art. 6 alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6

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

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

Astfel, la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, fiind responsabilă pentru înregistrarea în evidențele sale a operațiunii de achiziție, trebuia să efectueze o minimă verificare privind calitatea de contribuabil activ a furnizorului său și avea obligația să verifice îndeplinirea tuturor condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor, impuse de legea fiscală.

În speță, societatea contestatară avea posibilitatea reală și facilă de a lua la cunoștință de lista contribuabililor inactivi, legiuitorul dându-i posibilitatea rezonabilă de a se informa, de a evita încheierea de tranzacții comerciale cu contribuabili inactivi și în final de a evita refuzul autorităților fiscale de a acorda dreptul de deducere a cheltuielilor, însă, a derulat operațiuni comerciale cu un contribuabil declarat inactivi.

În acest sens se reține că prin Decizia civilă nr. 935/2018 pronunțată în ședința publică din data de 12 februarie 2018 de Curtea de Apel Cluj în Dosarul nr. 2875/117/2014, definitivă, s-a respins ca neîntemeiat recursul formulat de recurentă, Curtea reținând următoarele:

*“(...) În cazul operațiunilor realizate cu furnizorul inactiv... , Curtea remarcă, contrar susținerii recurente, că potrivit jurisprudenței CJUE nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s- ar putea solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă fiscală (în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C- 101/16, punctul 52).*

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

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

Precizările pe care petenta le face referitor la dreptul de deducere al TVA, și trimiterele la art. 299 și art. 319 din Codul Fiscal, care stabilesc condițiile pentru deducerea taxei, respectiv ca bunurile achiziționate să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ori a operațiunilor scutite de taxă, iar persoana impozabilă să dețină o factură legal întocmită, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei deoarece în speță nu se analizează deductibilitatea TVA.

În motivarea contestației petenta invocă jurisprudență europeană în materie de TVA, făcând trimitere expresă la cele reținute de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-430/19 C.F. și în C-101/16 Paper Consult și consideră că aceasta este aplicabilă și în materia impozitului pe profit. Petenta afirmă că dreptul de deducere poate fi refuzat doar ca o excepție, respectiv dacă autoritatea fiscală stabilește, în raport cu elemente obiective, că dreptul de deducere a fost invocat fraudulos sau abuziv, iar persoana impozabilă știa sau ar fi putut să știe că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă. De asemenea, aceasta precizează că nu există obiecțiuni cu privire la faptul că serviciile furnizate de CN SRL există fizic, acestea putând a fi consultate în materialitatea lor.

**Referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE în susținerea contestației pe această speță, se reține că, acestea nu sunt relevante și nu pot fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

**1) Pe de o parte, apărarea invocată de petentă prin trimitere la jurisprudența CJUE nu este aplicabilă în materie de impozit pe profit, câtă vreme hotărârile invocate de societate vizează doar deductibilitatea TVA, iar în speță au fost respinse la deducere cheltuieli. Totodată, conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în**

vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

2) Pe de altă parte, dispozițiile legale mai sus citate sunt clare, fiind expres precizat de legiuitor că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile bazate pe facturi emise de parteneri inactivi.

Totodată, referitor la jurisprudența CJUE se mai reține că Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a impozitului pe profit. Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei, fără să facă aprecieri pe fondul cauzei și fără să pronunțe vreo hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat.

Mai mult, se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speță, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, atât pentru furnizor/prestator cât și pentru beneficiar, tratamentul fiscal din punct de vedere al cheltuielilor în cazul în care unul dintre ei este contribuabil inactiv.

De la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii. Astfel, după cum însăși petenta citează din C-101/16 Paper Consult: „57. În această privință, guvernul român a indicat că legea fusese modificată și că, de la 1 ianuarie 2017, în ipoteza reactivării unui contribuabil declarat inactiv, efectele fiscale ale inactivării sunt anulate atât pentru contribuabilul în cauză, cât și pentru partenerii săi comerciali care își recuperează dreptul de deducere a TVA-ului aferent tranzacțiilor încheiate în perioada de inactivitate.”, constatându-se că legislația națională a fost armonizată pentru a răspunde criticilor CJUE care a sesizat în C- 101/16 Paper Consult că:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.”, respectiv că „**articolul 11 alineatul (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, nu prevede o regularizare în beneficiul persoanei impozabile situate în aval, în pofida dovezii plății TVA-ului de către persoana impozabilă situată în amonte, nerecunoașterea dreptului de deducere fiind definitivă.**”

Se reține în speță că prin prevederile art. 11 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a prevăzut posibilitatea ca aceste cheltuieli să fie totuși deduse de beneficiar, condiția fiind ca furnizorul să fie reactivat. Astfel, a fost prevăzut că dacă „*inactivitatea și reactivarea furnizorului, potrivit Codului de procedură fiscală, sunt declarate în același an fiscal, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul reactivării furnizorului. În cazul în care inactivitatea, respectiv*



*reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, potrivit prevederilor titlului II, începând cu trimestrul declarării reactivării.”*

Or, din documentele la dosar se constată că furnizorul SC CN SRL nu a fost reactivat, situație în care în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea MM SRL nu îndeplinește condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă totală de X6 lei (suma de X7 lei în perioada 08.03.2018-31.12.2018 și suma de X8 lei în perioada 01.01.2019-30.04.2019), efectuate cu achiziția de prestări de servicii de la un furnizor inactiv.

Organul de soluționare nu poate reține precizările petentei că furnizorul SC CN SRL a fost activ din punct de vedere economic și că a calculat, declarat și plătit impozitul pe veniturile microîntreprinderii, câtă vreme acesta a fost declarat inactiv deoarece nu și-a îndeplinit obligația de a avea un sediu social real, dar nu a procedat la o minimă diligență, de prelungire a contractului de comodat, pentru reactivarea societății. Mai mult, din documentele la dosar se reține că, urmare a verificărilor efectuate de către inspectorii fiscali la SC CN SRL, au fost constatate deficiențe fiscale care au dus la stabilirea de obligații suplimentare și au fost sesizate organele de cercetare penală pentru fapte prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 , prejudiciul transmis fiind de 770.988 lei. Drept urmare, în condițiile în care principalul client al SC CN SRL a fost SC MM SRL, acesta nu poate aduce în susținere inexistența unei fraude fiscale.

Organul de soluționare reține, referitor la criticile bazate pe jurisprudența internă din Decizia nr. 946/24.10.2019 a Curții de Apel București și din Sentința nr. 191 din 9.04.2019 a Tribunalului X, invocate de petentă în susținerea contestației, că aceste decizii au în vedere prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care nu a mai fost preluat în aceeași formă în Noul cod fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, la art. 11 alin. (7) legiutorul aducând modificări în sensul alinierii la jurisprudența CJUE, așa cum am arătat anterior.

Drept urmare, considerând cele menționate anterior documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021 pentru impozitul pe profit în sumă de X9 lei.

### **III.2. Referitor la TVA în sumă de X5 lei**

***Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este de a se stabili dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care argumentele și documentele prezentate în susținere nu sunt de natură să contrazică și să combată cele constatate de echipa de inspecție fiscală.***

În fapt, inspectorii cu atribuții de control au constatat că SC MM SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X5 lei, înscrisă în factura având ca obiect achiziție „teren S= 5492 mp, CF 105563 X”, operațiune pentru care avea obligația aplicării taxării inverse, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată.

În condițiile în care potrivit art. 331 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă, de aplicarea căreia este responsabil beneficiarul alături de furnizor, iar legiuitorul a prevăzut la pct. 109 alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, că în cazul neaplicării taxării inverse, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru TVA, prin decizia de impunere contestată a fost respinsă la deducere TVA în sumă de X5 lei.

Cu privire la această deficiență, deși solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021, prin contestația formulată, MM SRL înțelege să precizeze doar că „în privința modului de deducere a TVA-ului în ceea ce privește contractul de vânzare având ca obiect imobilul teren situat administrativ în intravilanul municipiului X, s-a procedat la rectificarea contractului încheiat cu Municipiul. Astfel, s-a corectat factura cu seria CONSLOCALX nr. 48, astfel din această perspectivă, nu se mai impun critici, societatea MM SRL fiind exonerată de plata obligațiilor fiscale în cuantum de X5 lei.”

Dar această precizare nu influențează consecința fiscală a neaplicării taxării inverse la momentul achiziției, în luna ianuarie 2018, perioadă fiscală în care, din cauza acestei încălcări a legislației, petenta a solicitat și i-a fost rambursat cu control ulterior TVA în sumă de X22 lei (sumă care include și TVA dedusă aferent terenului, de X5 lei).

Au fost prezentate în susținere factura nr. 2777/29.04.2021, emisă de Municipiul X-Primăria, prin care a fost stornată factura inițială nr. 48/16.01.2018 și factura nr. 2778/29.04.2021 având ca obiect „teren S= 5492 mp, CF 105563 X” pe care se face mențiunea „taxare inversă conf. art. 331”, care însă nu modifică deficiența sesizată de către organele de inspecție fiscală, respectiv că în luna ianuarie 2018 societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de X5 lei.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 331 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**„art. 331 Măsurile de simplificare**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

[...]

g) construcțiile, astfel cum sunt definite la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 2, părțile de construcție și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301.

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin normele metodologice se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”

Totodată, în conformitate cu prevederile punctului 109. (1) și alin. (4) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

„109. (1) Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea "taxare inversă". Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.

[...]

(4) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea "taxare inversă" în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, acesta își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și factura a fost întocmită în mod eronat. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului."

Din aceste prevederi legale rezultă că furnizorii de imobilizări de natura construcțiilor și terenurilor aplică măsurile de simplificare atunci când livrează un teren către o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, iar cumpărătorul trebuie să determine taxa, care se va evidenția în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii.

Din documentele la dosar se reține că în speță organele de inspecție fiscală au constatat că societatea MM SRL a achiziționat de la Primăria Municipiului X, în baza facturii nr. 48/16.01.2018, „teren S= 5492 mp, CF 105563 X”. Deși pentru aceste operațiuni se impunea aplicarea taxării inverse, vânzătorul a înscris în factură TVA în sumă de X5 lei, iar SC MM SRL a înscris această taxă în decontul de TVA doar ca taxă deductibilă.

Drept urmare se reține că în mod legal organele de control au constatat că petenta a dedus nejustificat TVA și implicit a beneficiat de rambursarea TVA în sumă de X5 lei, în condițiile în care potrivit art. 331 alin. (4) din Legea nr. 227/2015, pentru aceste operațiuni se aplică taxarea inversă, de aplicarea căreia este responsabil beneficiarul alături de furnizor, iar legiuitorul a prevăzut la pct. 109 alin. (4) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, că în cazul neaplicării taxării inverse, beneficiarul își pierde dreptul de deducere pentru TVA.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 280 și ale art. 307 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

**art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează

*livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.”*

Organul de soluționare reține că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să justifice deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X5 lei, pentru care a solicitat rambursarea prin decontul de TVA depus pentru luna ianuarie 2018, taxa fiindu-i restituită cu control ulterior (soldul TVA solicitată prin decontul INTERNT135651018-2018-23.02-2018 și rambursată cu control ulterior este în sumă de X22 lei).

Drept urmare, considerând cele menționate anterior documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021 pentru TVA în sumă de X5 lei.**

**III.3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X18 lei și la TVA în sumă de X21 lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care, pentru acest capăt de cerere, societatea nu aduce argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată, societatea a considerat deductibile integral, la calculul profitului impozabil, cheltuielile efectuate cu reparațiile auto și cu asigurările de răspundere civilă auto și casco aferente autoturismelor societății, autoturisme pentru care nu s-a probat că au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice (X08TXK, X08TPH și X08TXJ), suma totală a acestora fiind de X12 lei (X13 lei reparații 2018+ X14 lei reparații 2019+ X15 lei asigurări 2018+ X16 lei asigurări 2019).

Deoarece nu au fost respectate dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, respectiv pct. 16 alin. (1), (2) și (3) din același act normativ, urmare a controlului a fost limitat la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu reparațiile și cu asigurările plătite pentru aceste autoturisme, fapt pentru care suma de X17 lei a majorat profitul impozabil, având ca și consecință stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X18 lei (X19 lei pentru anul 2018+ X20 lei pentru anul 2019).

Totodată, în condițiile în care și dreptul de deducere a TVA era supus limitărilor speciale la 50%, după cum este prevăzut la art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a constatat că, aferent cheltuielilor cu reparațiile auto, societatea a dedus în mod nejustificat TVA în sumă totală de X21 lei, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată a TVA dedusă și implicit a TVA rambursată cu control ulterior.

Cu privire la această deficiență, deși solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021, prin contestația formulată, MM SRL nu înțelege să aducă argumente, să invoce temeuri de drept și să depună documente în susținerea propriei cauze.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) și ale art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 269 Forma și conținutul contestației**

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază.

**art. 270 Termenul de depunere a contestației**

*(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și motivele de drept și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat.

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„art. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5. și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

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

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, organul competent având drept să verifice motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal doar în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Legiuitorul a prevăzut că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„art. 249 Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

**art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Astfel, având în vedere cele reținute 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.

În speță reținem și considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014 de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Totodată, potrivit art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

**„art. 276 Soluționarea contestației**

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Astfel, contestatarul avea posibilitatea să depună în susținerea contestației orice documente pe care le consideră relevante în speță, caz în care organele fiscale se puteau pronunța în procedura administrativă, în raport de acestea, **ceea ce în speță nu s-a întâmplat.**

Pe cale de consecință, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal, având în vedere prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC MM SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/13.10.2021 pentru TVA în sumă de X21 lei și pentru impozitul pe profit în sumă de X18 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE:

1) **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. MM S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/13.10.2021**, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la **suma de X23 lei**, din care **X9 lei impozit pe profit și X5 lei TVA**.

2) **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de **S.C. MM S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/13.10.2021**, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la **suma de X24 lei**, din care **X18 lei impozit pe profit și X21 lei TVA**.

Prezenta decizie de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.