



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B

Tel : +0256499334

Fax : +0256499332

e-mail : RelatiiR.Publice.TM@mfinante.ro

DECIZIA NR.2160/23.01.2018

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr.../29.10.2017

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr.x/24.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/29.10.2017, asupra contestației formulate de SC x SRL, CUI , cu sediul în localitatea x, nr.x, jud. x și înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului Timiș sub nr. x.

SC x SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/25.07.2017, Raportul de inspecție fiscală nr. x25.07.2017 și Procesul verbal nr.x/24.07.2017, întocmite de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x și are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

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

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal a fost comunicat societății prin poștă în data de **11.08.2017** potrivit confirmării de primire depuse în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **11.09.2017** și înregistrată sub nr. R 10782, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

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

și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată societatea se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, Raportului de inspecție fiscală nr.x și Procesului verbal nr.x, pentru următoare motive:

Referitor la capitolul I, punctul 6, contestatoarea arată că, deși perioada care face obiectul inspecției fiscale, avizată și verificată conform RIF, este 01.01.2011 - 31.12.2016 pentru impozitul pe profit, la verificarea calculului impozitului pe profit au fost solicitate nejustificat documente (ce stau la baza întocmirii declarațiilor privind impozitul pe profit) anterioare anului 2011.

Aceste documente nu au putut fi puse la dispoziția organului de control întrucât societatea identificată cu x a fost administrată anterior anului 2011 ca SC xSRL de un alt reprezentant, iar în 2011 s-a făcut cesiunea de părți sociale către dl. x. Astfel, aceste documente nu sunt în arhiva de acte a societății și nici nu s-a reușit în urma solicitărilor obținerea lor.

Referitor la capitolul 1 punctul 10, societatea arată că, controlul fiscal s-a desfășurat la adresa din localitatea x, str. x, nr.x, sc.x, ap.x, et.x, jud. x, unde au fost aduse de la arhiva documente justificative necesare stabilirii realității și legalității operațiilor impozabile.

Documentele ce justifică realitatea și legalitatea cheltuielilor efectuate în vederea realizării de venituri impozabile, ce stau la baza facturilor înregistrate în evidențele contabile (foi de parcurs, devize de lucrări de reparații, situații centralizatoare) sunt în volum foarte mare, drept urmare, o parte din ele au fost aduse la locul de efectuare al controlului, iar restul au fost puse la dispoziție la arhiva societății.

Referitor la capitolul I, punctul 12, contestatoarea arată că metoda de control utilizată în verificarea documentelor nu poate fi considerată exhaustivă, având în vedere faptul că una din concluziile anterioare ale raportului de inspecție fiscală indică faptul că societatea nu a prezentat în totalitate documentele care sunt necesare stabilirii realității și legalității operațiilor impozabile.

Pentru justificarea realității și legalității operațiilor impozabile trebuiau verificate și documentele puse la dispoziție la arhiva societății.

Referitor la capitolul II punctul 5, societatea susține că, cifra de afaceri în 2016 este de x lei (compusă din balanța de verificare din conturile contabile 704,707,708 și 7583) nu de x lei.

În contul contabil 7588 au fost înregistrate venituri impozabile din reglare sume parteneri radiați sau sume din fișe cu parteneri nereglati în urma verificărilor încrucișate în sumă de x8 lei, iar în contul 7814 a fost înregistrată stingerea provizionului creat în contul 6812 în anul 2013 în suma de x lei.

Pierdere netă din anul 2014 este de 684.819 lei, nu de x lei.

Pierdere netă din anul 2013 este de 935.491 lei, nu de x lei.

Profitul net din anul 2013 este de x lei nu de x lei.

Referitor la capitolul II, punctul 8, contestatoarea precizează că persoana care a asigurat administrarea activității societății în toată perioada verificată (2011-2016) și până la zi este dl. x, salariat al societății. Astfel, dl. x este administratorul de fapt al SC x SRL.

În raportul de inspecție fiscală la clarificarea aspectelor de ordin general (capitolul III, punctul 1) se menționează faptul că activitatea societății a fost condusă și coordonată de către dl. x care are calitatea de angajat al societății în funcția de șef coloana auto.

Referitor la impozit pe profit, punctul 2, societatea arată că în ceea ce privește calculul impozitului pe profit reglementat prin Titlul II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare și prin Titlul II din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ținând seama de prevederile art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.(4) lit.e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, din a cărei verificare făcute de organul de control a rezultat că suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Contestatoarea susține că a efectuat cheltuieli de conducere și administrare precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului pentru optimizarea și mai buna, organizare și desfășurare a activității angajaților societății în vederea realizării de venituri impozabile.

Referitor la impozitul pe profit, punctul 4, societatea arată că în conformitate cu art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ținând seama de faptul că în trimestrul I 2011 s-a demarat primele contracte de prestări servicii transport ca urmare a începerii desfășurării activității după cesiunea de părți sociale de la SC x SRL, emiterea facturilor de prestări servicii transport pentru onorarea contractelor s-a făcut centralizat, ulterior prestărilor serviciilor de transport, respectiv în lunile ulterioare trimestrului I.

Astfel, cheltuielile de x lei cu combustibilul au fost efectuate în trimestrul I 2011 justificat și în scopul realizării de venituri impozabile. Mai mult decât atât, în trimestrul II anul 2011 societatea a devenit platitoare de TVA, și practic pentru cheltuielile efectuate în trimestrul I 2011 nu s-a dedus deloc TVA, ci doar s-a colectat prin emiterea pentru aceasta activitate desfășurată a facturilor de servicii, odată cu centralizarea tuturor curselor efectuate pentru beneficiari în trimestrul II 2011. Darea în consum a combustibilului s-a făcut la data achiziției, respectiv data facturării achiziției de combustibil.

Societatea susține că nu a deținut stocuri de combustibil în desfășurarea activității sale, drept urmare întregul combustibil utilizat a fost pentru desfășurarea activității imediate și obținerii de venituri impozabile. Totodată, susține că trebuie admis la calcul ca și cheltuieli deductibile și pierderile de combustibil ca urmare a îngreunării activității de către infrastructura și de către situațiile neprevăzute aducătoare de pierderi financiare. Pretul mediu al combustibilului pus la dispoziție

organelor de control și folosit și la situațiile centralizatoare privind consumurile defalcate pe mașini și pe luni au fost cele preluate de pe Site-ul oficial al UNTRR și nu din actele contabile ale societății (practic recalcularea făcută de organul de control nu s-a făcut cu prețurile reale din documente).

Contestatoarea susține că, respectând prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.25 alin.(4) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cheltuielile cu combustibilul de x lei sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt justificate și deductibile la calculul impozitului pe profit.

Referitor la impozitul pe profit, punctul 5, societatea arată că Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2010 nu se regăsește în perioada ce face obiectul inspecției fiscale (01.01.2011 - 31.12.2016) și mai mult decât atât, nu a fost aprobată de persoana responsabilă.

Având în vedere imposibilitatea punerii la dispoziție a documentației anterioară anului 2011 din aceleași motive specificate anterior (societatea identificată cu CUI 24222977 a fost administrată anterior anului 2011 ca SC x SRL de un alt reprezentant, iar în 2011 s-a făcut cesiunea de părți sociale către dl. x. SC x SRL nu deține arhiva de acte a societății SC x SRL și nici nu a reușit în urma solicitărilor să o obțină de la aceasta) și a faptului că organul de control nu s-a putut asigura exhaustiv în privința sumei declarată ca pierdere în 2010 din cheltuieli de exploatare, suma de x lei pierdere din anii precedenți preluată în calcul conform art.31 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, trebuie luată în considerare la calculul impozitului pe profit.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată punctul 2, reglementată prin Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare și Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal aplicabil începând cu 01.01.2016, din a cărei verificare făcută de organul de control a rezultat că suma de x lei reprezintă TVA nedeductibilă.

Astfel, contestatoarea susține că, a efectuat cheltuieli de conducere și administrare precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului purtătoare de TVA pentru optimizarea și mai bună organizare și desfășurare a activității angajaților societății în vederea realizării de venituri impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de la punctul 4, contestatoarea arată că, având în vedere cele prezentate la Capitolul Impozit pe profit unde s-a constatat de către organul de control că achizițiile cu combustibilul nu au fost justificate în totalitate cu documente justificative (foi de parcurs ce au fost centralizate) rezultând o bază impozabilă în sumă totală de x lei cu TVA aferentă în sumă totală de x lei, întregul combustibil utilizat a fost pentru desfășurarea activității imediate și obținerii de venituri impozabile. Astfel, susține că trebuie admis la calcul ca și cheltuieli deductibile și pierderile de combustibil ca urmare a îngreunării activității de către infrastructură și de către situațiile neprevăzute aducătoare de pierderi financiare.

Societatea susține că are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei pentru că aceste achiziții sunt în folosul operațiilor taxabile așa cum prevede art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește impozitul pe profit cât și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în urma controlului fiscal efectuat, contestatoarea menționează că verificările și estimările făcute de organul de control asupra documentelor ce justifică întreaga activitate desfășurată prin angajații și reprezentanții de fapt ai săi, nu au fost exhaustive și contestă contravaloarea sumelor determinate cu argumentele menționate mai sus.

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

În urma verificării modului de înregistrare a elementelor de natura veniturilor și cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În luna octombrie 2014 societatea emite factura nr. x către clientul SC xSRL care reprezintă vânzare de mijloc de transport (autoutilitara) în valoare totală de x lei din care bază impozabilă în suma de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei, care a fost înregistrată în evidența contabilă atât în Jurnalul de vânzări cât și în Jurnalul de cumpărări.

Având în vedere că aceasta a fost înregistrată eronat în Jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă prin articolul contabil 7583 “Venituri din cedarea activelor” = 401 “Furnizori” cu suma de x și 4426 “TVA deductibilă” = 401 “Furnizori” cu suma de x lei, organele de inspecție fiscală au constatat că a fost diminuată baza de impozitare a profitului cu suma de x lei, suma ce a fost preluată cu minus în creditul contului 121 “Profit și pierdere”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de x lei este nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

2. Societatea înregistrează în evidența contabilă achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de x lei din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei reprezentând bilete de avion dus – întors România-NewYork, bicicletă, canapea, fier de călcat, plită gaz, coș rufe, care nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de x lei este cheltuială nedeductibilă, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și art.25 alin.(4) lit e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

3. În perioada iulie 2011 - decembrie 2011, societatea înregistrează în evidenta contabilă, respectiv în contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb", facturile emise de către SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, acestea având sediul social în localitatea Strehaia. Valoarea totală a acestor facturi este în sumă de x lei din care bază impozabilă în sumă de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei.

Din verificarea bazei de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat ca aceste societăți nu declara livrări de bunuri către SC x SRL.

De asemenea, Inspectoratul Județean de Poliție Mehedinți - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice prin adresa nr. x din data de 14.02.2017 a informat organul de inspecție fiscală cu privire la faptul că administratorii societăților menționate mai sus în timpul cercetărilor penale au declarat că: *„în schimbul unui comision procentual din valoarea facturilor în perioada 2010-2012 au efectuat acte materiale de emisie facturi fictive livrare mărfuri/servicii, ajutând administratorul SC x SRL să înregistreze cheltuieli nereale în evidenta contabilă și fiscală în baza cărora au dedus ilegal TVA și diminuat profitul impozabil, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în evidența contabilă achiziții de bunuri (piese de schimb) pe bază de facturi ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, acestea fiind documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază reală și legală, existând suspiciuni rezonabile privind caracterul fals al realității și legalității operațiunilor acestora și care nu justifică operațiuni reale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, respectiv înregistrarea pe cheltuieli pe bază de facturi emise de către furnizorii SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, facturi care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația fiscală pentru a avea calitatea de document justificativ și operațiuni reale, fapt pentru care, echipa de inspecție fiscală a influențat baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu suma x lei (anexa nr. 3).

Față de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.21. alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.25 alin.(4) lit.e) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Societatea utilizează mijloace de transport deținute în patrimoniu și utilaje buldoexcavator, betoniera desfășurării activității economice, pentru care înregistrează cheltuieli cu combustibilul în contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul".

Pentru justificarea utilizării vehiculelor în sensul acordării deductibilității integrale a cheltuielilor la calculul profitului impozabil/rezultatul fiscal societatea a întocmit pe baza foilor de parcurs pentru fiecare luna calendaristică în parte. În aceste situații sunt prezentate: numele conducătorului auto, numărul de înmatriculare a vehiculelor, cantitatea de combustibil alimentată, cantitatea de combustibil

consumată/lună, KM (DIAGR, KM (factură), consumul/KM, prețul mediu de achiziție al combustibilului, respectiv la prețul cu amanuntul/litru și valoarea rezultată. Societatea a calculat cantitatea de combustibil alimentat la prețul de achiziție valoarea aferentă fiecărui mijloc de transport.

În urma analizării și comparării cheltuielilor cu combustibilul înregistrate în evidența prezentate de către societate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul I 2011 societatea înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul în valoare totală de x lei, fără a înregistra venituri din prestări servicii transport, fapt pentru au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt în scopul obținerii de venituri.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat eronat consumul de combustibil pe fiecare lună în parte înmulțind cantitatea combustibilului alimentat cu prețul de achiziție cu amănuntul, fapt pentru care au recalculat combustibilului consumat pentru fiecare mijloc de transport în parte, respectiv au înmulțit combustibilul consumat aferent fiecărui mijloc de transport cu prețul mediu de achiziție fără TVA (bază impozabilă) și a rezultat pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale suma totală de x lei.

Prin compararea situației centralizatoare (anexa nr.4) și a evidenței contabile a rezultat o diferență a bazei impozabile la calculul profitului impozabil (rezultatul fiscal) în sumă totală de x lei și TVA aferentă de x lei.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Declarația 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2010, societatea a declarat cheltuieli de exploatare în sumă de x lei rezultând o pierdere fiscală de recuperat în anii următori în sumă de x lei.

La recalcularea profitului impozabil aferent anului 2011, organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul pierderea fiscală de recuperat din anii următori în sumă de x lei, deoarece societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Totodată, au constatat că societatea nu declară la organul fiscal venituri impozabile prin Declarația 101 aferentă anului 2010.

Organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil/rezultatul fiscal pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2011 -31.12.2016 având în vedere următoarele elemente:

- pierderea fiscală înregistrată în evidența contabilă de către societate în sumă de x;
- pierderea fiscală stabilită de către organul fiscal în suma de x;
- cheltuieli nedeductibile în sumă totală de x .

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele au stabilit o diferență de plată a impozitului pe profit în sumă totală de x lei.

Taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată este 01.04.2011-31.12.2016

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au modificat baza de impunere și anume:

1. Așa cum s-a arătat la capitolul impozit pe profit, în data de 31.10.2014 societatea înregistrează în Jurnalul de cumpărări în mod eronat factura nr. xemisă către clientul SC x SRL care reprezintă vânzare de mijloace de transport (autoutilitară) în valoare totală de x lei din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA aferentă în sumă de x lei.

Având în vedere că, aceasta factura a fost înregistrată în mod eronat în Jurnalul de cumpărări și în evidența contabilă prin articolul contabil 4426 "TVA deductibilă" = 401 "Furnizori" cu suma de x lei, societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de 2.817 lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii (bicicleta, canapea, fier de călcat, plita gaz, cos rufe, masa de tenis) care nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deduce taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor emise de furnizorii SC xSRL, SC x SRL și SC x SRL, acestea având sediul social în localitatea Strehăia. Aceste facturi nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și nu justifică operațiuni reale, așa cum reiese din declarațiile administratorilor societăților menționate mai sus în fața organului de cercetare penală.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2), art.134 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

4. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor cu combustibil care nu au fost justificate în totalitate cu documente justificative (foi de parcurs ce au fost centralizate), fiind încălcate prevederile art.145 alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 297 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

5. În perioada 2012 – 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează în contul 623.02 "Cheltuieli de protocol" în sumă totală de x lei (baza impozabilă) pentru care a dedus TVA în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată a TVA în sumă totală de x lei.

Având în vedere faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu au la bază documente justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt intrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare celor constatate organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP x au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul x, Sesizare penală nr.x însoțită de Procesul verbal nr.x având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x, contestată, în ceea ce privește suma x lei reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, săvârșite de administratorul SC x SRL, dl. x.

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

1) Referitor la suma x lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr.x având aceleași constatări cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr. x, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x contestată, fac obiectul Plângerii penale nr.x înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul x în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, în perioada iulie 2011-decembrie 2011, societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de piese de schimb în sumă de x lei din care baza impozabilă în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, pentru care se pune problema realității operațiunilor înregistrate, cu scopul diminuării obligației de plată a impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în urma analizării documentelor puse la dispoziție de reprezentantul societății, din consultarea bazelor de date ANAF și a informațiilor primite de la Inspectoratul Județean de Poliție Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, s-a constatat că SC x SRL a majorat nejustificat

cheltuielile și a dedus nejustificat TVA în baza facturilor emise de SC xSRL, SC x SRL și SC x SRL, facturi de nu reflectă operațiuni reale.

De asemenea, în perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că, SC x SRL a dedus nejustificat cheltuieli cu combustibilul în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente.

Față de aspectele prezentate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au stabilit impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Urmare inspecției fiscale efectuate la SC x SRL, față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au întocmit și transmis Plângerea penală nr.x adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul x, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În scopul soluționării contestației formulate de SC x SRL, Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul x cu adresa nr. x, comunicarea stadiului de soluționare al Sesizării penale nr.x în legătură cu suma de x lei stabilită prin Decizia de impunere nr.x emisă pe numele SC x SRL.

Prin adresa Dosar x din 04.12.2017 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.x, Parchetul de pe lângă Tribunalul x a comunicat faptul că sesizarea a fost înregistrată în evidențele unității de parchet și este în curs de cercetări la I.P.J. x - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice.

În drept, potrivit prevederilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

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

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(...)

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."

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

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

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, în speță se pune problema realității operațiunilor efectuate de SC x SRL, care a înregistrat în evidenta contabilă achiziții reprezentând piese de schimb de la furnizorii SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL, în baza unor facturi ce nu reflectă operațiuni reale și legalitatea operațiunilor acestora.

Astfel, în urma informațiilor primite de la Inspectoratul Județean de Poliție Mehedinți – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice potrivit cărora administratorii societăților menționate mai sus în timpul cercetărilor penale au declarat că: *„în schimbul unui comision procentual din valoarea facturilor în perioada 2010-2012 au efectuate acte materiale de emitere facturi fictive livrare mărfuri/servicii, ajutând administratorul SC x SRL să înregistreze cheltuieli nereale în evidența contabilă și fiscală în baza cărora au dedus ilegal TVA și diminut profitul impozabil, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale”*.

De asemenea, din Plângerea penală rezultă că societatea x SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul care nu au la bază documente care să îndeplinească calitatea de document justificativ, conform prevederilor legale. Astfel, societatea nu a prezentat documente justificative pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu combustibilul achiziționat la calculul profitului impozabil, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit influențe fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

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

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul x, Plângerea penală nr.x, reținând aferent operațiunilor sus menționate, impozit pe profit suplimentar în sumă totală de x lei și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, sumă care face atât obiectul Deciziei de impunere nr. x, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de societate.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se

dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *"constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ"*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

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

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

Se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație*

este firesc ca procedura administrativa privind solutia contestatiei formulate impotriva actelor administrative fiscale sa fie suspendata fie pana la incetarea motivului care a determinat suspendarea [...]".

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice x a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul x Plângerea penală nr.x, unde se consemnează obligații suplimentare la bugetul de stat în sumă totală de x lei reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr.x, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

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

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

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

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *”(3)Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

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

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

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

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea datorează impozitul pe profit sus menționat, în condițiile în care argumentele prezentate în contestația formulată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

2.a) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, se reține că:

În fapt, contestatoarea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuieli în sumă totală de x lei reprezentând bilete de avion Romania - New - York dus - întors pe numele x, x, x, bicicleta, canapea, fier de calcat, plita gaz, cos rufe, mobilier, încălțăminte, cuptor incorporabil Bosch, servicii cazare și turistice etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil întrucât societatea nu a demonstrat că aceste cheltuieli sunt folosite în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată, societatea afirmă că a efectuat cheltuieli de conducere și administrare pentru optimizarea și mai bună organizare și desfășurare a activității angajaților societății în vederea realizării de venituri impozabile.

În drept, pentru perioada 2011-2015, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 19 Reguli generale

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

„Art. 21 Cheltuieli

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

Aceleași prevederi legale se regăsesc și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, valabile din ianuarie 2016:

„Art. 19 - Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

„Art. 25 – Cheltuieli

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

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unor chei corespunzătoare de repartizare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă că profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile din orice sursă și alte elemente similare veniturilor și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil. Astfel, se reține că în condițiile în care o cheltuială este efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și este înregistrată în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru achizițiile de bunuri și servicii reprezentând bilete de avion Romania - New - York dus - întors pe numele x,x, x, bicicleta, canapea, fier de calcat, plita gaz, cos rufe, mobilier, încălțăminte, cuptor incorporabil Bosch, servicii cazare și turistice etc., deoarece aceste achiziții nu au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, iar contestatoarea nu aduce argumente nici în timpul inspecției fiscale și nici prin contestația formulată argumente, dovezi sau justificări în plus, în susținerea efectuării acestor cheltuieli în scopul obținerii de venituri impozabile.

Față de cele de mai sus nu pot fi reținute argumentele contestatoarei privind achiziția de bunuri și servicii, întrucât aceasta este doar o afirmație pro-causa, fără să dovedească cu documente justificative utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, întrucât societatea contestatoare nu dovedește că, cheltuielile cu bilete de avion Romania - New - York, bicicleta, canapea, fier de calcat, plita gaz, cos rufe, mobilier, încălțăminte, cuptor incorporabil Boch, servicii cazare și turistice etc. sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că aceste cheltuieli în sumă de **x lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.**

2.b) Referitor la cheltuielile în sumă de x lei, se reține că:

În fapt, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza cărora s-a emis Decizia de impunere nr. x, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil în sumă de x lei, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

SC xd SRL, prin contestația formulată, deși înțelege să conteste Decizia de impunere nr. x pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de x lei reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate impozitul pe profit stabilit în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.x, pentru cheltuielile în sumă de x lei, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază contestația împotriva acestor cheltuieli stabilite ca nedeductibile de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirmă o pretenție în justitie trebuie să o dovedească, regula traditională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul

fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.

Art. 250- Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

precum si de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

Avand în vedere cele mentionate anterior, întrucât contestatoarea este cea care invoca în sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Astfel, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) si b) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca neintemeiată și nemotivată contestația pentru suma de x lei** reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ potrivit legii.

În consecință, având în vedere cele reținute la pct.III.2.a) și pct.III.2.b) din prezenta decizie de soluționare, anexa nr.6, respectiv nr.4, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, funcție de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate și pierderea fiscală stabilită de organul de inspecție fiscală, stabilind în sarcina contestatoarei impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de **x lei**, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiată și nemotivată contestația formulată de SC x SRL pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, în condițiile în care nu justifică că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor taxabile.

În fapt, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii reprezentând contavaloarea biletelor de avion Romania - New - York dus - întors pe x,x bicicleta, canapea, fier de calcat, plita gaz, cos rufe, mobilier, încălțăminte, cuptor incorporabil Bosch, servicii cazare și turistice etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții nu este deductibilă, întrucât societatea nu a demonstrat că aceste achiziții sunt aferente operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 145

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

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu data de 01.01.2016, potrivit cărora:

“Art.297

*(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile;”*

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Se reține totodată că, deținerea unei facturi în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

În cazul în speță se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii reprezentând contavaloarea biletelor de avion Romania - New - York dus - întors pe numele x, x, bicicleta, canapea, fier de calcat, plita gaz, cos rufe, mobilier, încălțăminte, cuptor incorporabil Bosch, servicii cazare și turistice etc., deoarece societatea contestatoare nu a demonstrat că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Organul de soluționare a contestației, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, reține și jurisprudența Curții Europene de Justiție, potrivit căreia se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicita deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe baza de declarații false.

Totodată, principiul *prevalenței substanței* asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, *pe lângă condițiile de formă* (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite cumulativ două condiții cumulative, și anume achizițiile sunt destinate operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și**

demonstreze că bunurile achiziționate, respectiv serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile.

Simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Se reține faptul că, nici cu ocazia soluționării contestației pe cale administrativă, SC x SRL nu aduce argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze, o altă situație fiscală față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Câtă vreme societatea nu a demonstrat că bunurile și serviciile achiziționate sunt în folosul operațiilor taxabile, susținerea contestatoarei privind dreptul de deducere este doar o afirmație pro-causa ce nu pot fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, întrucât societatea nu deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de x lei aferentă cheltuielilor de protocol, întrucât aceste cheltuieli nu sunt în scopul obținerii de venituri.

SC x SRL, prin contestația formulată, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.x, pentru TVA în sumă de x lei, nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, fără să înțeleagă să-și argumenteze în fapt și în drept susținerea și să depună dovezile pe care se întemeiază contestația împotriva taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirmă o pretenție în justitie trebuie să o dovedească, regula traditională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfintit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- Sarcina probei

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

Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

precum si de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

Avand în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invoca în sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridică, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie în cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Astfel, întrucât contestatoarea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge **ca nemotivată contestația pentru suma de x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia suma de x lei reprezentând pierdere din anii precedenți trebuie luată în considerare, se rețin precizările organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației:

„Așa cum a fost aratat și mai sus documentele solicitate anterior anului 2011 nu au fost puse la dispozitia organului de control, întrucat în urma verificarilor efectuate s-au constatat că incepand cu data de 05.10.2010 societatea își reia activitatea și își schimba denumirea în SC x, iar din data de 09.11.2010 se majoreaza capitalul social de la 200 lei la 250 lei prin cooptarea asociatului x

Astfel, societatea nu a fost în imposibilitatea punerii la dispoziție a documentației anterioara anului 2011, iar declaratia 101 privind impozitul pe profit aferenta anului 2010 fiind aprobata de persoana responsabilă a societatii x

Având în vedere Declaratia 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2010 prin care societatea declară cheltuieli de exploatare în suma de x lei, rezultand o pierdere fiscală de recuperatat din anii următori în sumă de x lei. La

recalcularea profitului impozabil aferent anului 2011 organul de inspectie fiscală nu a luat în calcul pierderea fiscală de recuperat în anii urmatori în suma de x lei întrucat, societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul obtinerii de venituri impozabile. Societatea nu declara la organul fiscal venituri impozabile prin Declaratia 101 aferenta anului 2010.”

Mai mult se reține faptul că, societatea contestatoare nu a prezentat nici la contestația formulată nici un document justificativ în probațiune.

Argumentul contestatoarei potrivit căreia documentele ce justifică realitatea și legalitatea sunt în volum mare drept pentru care o parte au fost aduse la locul de desfășurare a controlului, iar restul au fost puse la dispoziție la arhiva societății, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei, întrucât conform prevederilor art. 125 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Daca nu exista sau nu poate fi pus la dispozitie un spatiu de lucru adecvat pentru derularea inspectiei fiscale atunci activitatea de inspectie fiscala se poate desfasura la sediul organului fiscal sau la orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul/platitorul".

Astfel, rezultă că a fost încheiat Acord de stabilire a locului de desfășurare a inspectie fiscale, iar acesta a fost stabilit ca fiind sediul social al societății de contabilitate, SC c SRL din x, str. x, nr.x, sc.x, ap.x, et.x, jud x, unde au fost aduse de la arhiva documente justificative necesare stabilirii realității și legalității operațiunilor impozabile.

Totodată, organele de inspectie fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației precizează că: *” în timpul inspectie fiscale a fost întocmită Dispozitia de masuri nr.x, în care a fost stabilită ca și măsură prezentarea documentelor financiare si contabile aferente anului 2011. În timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat în totalitate docnmentele care sunt necesare stabilirii realității si legalității operatiunilor impozabile.”*

Nu poate fi reținut nici argumentul contestatoarei potrivit căreia metoda de control utilizată nu poate fi considerată ca fiind exhaustivă deoarece concluziile anterioare ale raportului de inspectie fiscală indica faptul ca nu au fost prezentate în totalitate documente justificative, deoarece societatea contestatoarea avea posibilitatea să depună împreună cu contestația formulată documente suplimentare, care nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscală și care să infirme constatările acestora.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei cu privire la faptul că în raportul de inspectie fiscală este înscrisă cifra de afaceri în 2016 de x lei și nu de x lei, organele de inspectie fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației precizează că:

“Potrivit Declarațiilor privind impozitul pe profit 101 depuse de societate aferente perioadei supuse inspectiei fiscale situatia se prezinta astfel:

- pentru anul 2016 societatea depune sub nr. INTERNET x din data 27.02.2017 Declaratia privind impozitul pe profit 101, în care cifra de afaceri aferenta anului 2016 este de x lei;
- pentru anul 2014 societatea depune sub nr. INTERNET x din data 06.05.2015 Declaratia privind impozitul pe profit 101 aferenta anului 2014 în care pierderea din anul 2014 este de x lei;
- pentru anul 2013 societatea depune sub nr. INTERNET x din data 07.03.2014 Declaratia privind impozitul pe profit 101 aferenta anului 2013 în care pierderea din anul 2013 este de lei;
- pentru anul 2012 societatea depune sub nr. INTERNET din data 15.03.2013 Declaratia privind impozitul pe profit 101 aferenta anului 2012 în care profitul din anul 2012 este de x lei.

Suștinerea contestatoarei potrivit căreia persoana care a administrat activitatea societății pentru toată perioada verificată este dl. x, nu poate fi reținută în susținerea cauzei, întrucât conform actului constitutiv din data de 12.01.2011 domnul x a fost numit administrator și asociat unic al SC x SRL, astfel în calitate de administrator prin declarația pe proprie răspundere dată, declară că, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate, acestea fiindu-i restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale.

Mai mult se reține faptul că prin declarația pe proprie răspundere dată de reprezentantul legal, dl. x precizează că: *“nu sunt de acord cu cele aduse la cunoștință, nu semnez, nu eu m-am ocupat de situația firmei, de activitatea firmei s-a ocupat x care cunoaște ce s-a întâmplat cu documentele firmei.”*

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. x.

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

„ Art. 131- Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

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

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

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

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

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

Astfel, Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stă la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor art.93 și art.98 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 93- Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(3) Dispozițiile alin.(2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”

„ ART. 98 - Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Potrivit art. 269 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 269 - Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Față de aceste prevederi legale se reține că prin Codul de procedură fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilului.

Se mai reține că, potrivit art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

La pct. 5.4 din Ordinul nr. 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creață, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ ART. 276 - Soluționarea contestației

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”, raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, soluționandu-se contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x.

6. În ceea ce privește contestația formulată de SC x SRL împotriva Procesului verbal nr.44/24.07.2017 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, se reține că, potrivit prevederilor art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Art. 132 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organul de inspecție fiscală are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) *În situațiile prevăzute la alin. (1) organul de inspecție fiscală are obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție fiscală și de către contribuabilul/plătitorul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului. în cazul în care cel supus inspecției fiscale refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală consemnează despre aceasta în procesul-verbal. în toate cazurile procesul-verbal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului.*

(3) *Procesul-verbal întocmit potrivit alin. (2) reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus prezentate, se constată că procesul verbal nr. x contestat nu este un act administrativ fiscal, nu constituie titlu de creanță și nu crează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, el reprezentând un act pe care organele de inspecție fiscală au obligația să îl întocmească atunci când sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, nefiind susceptibil de a fi contestat.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.277 alin.(3), art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.2, pct. 11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

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

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

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

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

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xx emisă în baza Raportului de insecție fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4. Respingerea ca nemotivată a contestația formulată de SC xSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de insecție fiscală nr. x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- AJFP x – Inspecție Fiscală

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

DIRECTOR GENERAL

x