

**DECIZIA nr. 629 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L. – în insolvență**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG2 .x./27.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. HRG\_AIF .x./26.02.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR\_REG2 .x./27.02.2018, cu privire la contestația formulată de .X. S.R.L. - în insolvență - prin Cabinet avocat Y, cu sediul în .X., cart. .X., bl. .x., sc. .X., ap. .X., cod poștal .x., jud. .X..

Obiectul contestației, înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./14.02.2018, îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./06.12.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017, comunicată societății la data de 03.01.2018 prin publicitate, cât și în data de 09.01.2018 conform semnăturii și ștampilei societății aplicată pe adresa nr. .x./08.12.2017 de înaintare a deciziei de impunere, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei reprezentând:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I.** Prin contestația formulată SC .X. S.R.L. solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere nr. .X./06.12.2017 și exonerarea de la obligația de plată a sumei de .x1. lei.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

**A. Aspecte procedurale**

- Raportul de inspecție fiscală, respectiv Decizia de impunere fuseseră întocmite ca urmare a unui control inopinat, control ce s-a demarat printr-un apel telefonic, în sensul că actele contabile ale societății să fie transmise printr-o persoană interpusă, fără ca să fie prezente ele sau ca administratorul să fie prezent la control, astfel au fost încălcate prevederile art. 135 alin. (1) din Codul de procedură fiscală;

- acest control inopinat s-a desfășurat în perioada 06.07.2017 - 11.09.2017, o perioadă de 67 zile, cu încălcarea art. 134 alin. (3) din Codul de procedură fiscală;

- referitor la locul încheierii procesului-verbal nr. .x. din 11.09.2017 se arată că acesta ar fi fost încheiat la sediul societății din .X., ceea ce este exclus, nefiind nimeni la sediul societății în perioada respectivă.

- organul de inspecție fiscală nu a aplicat noile prevederi din Codul de procedură fiscală, în special cu privire la art. 6 care reprezintă o noutate în ce privește exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, în sensul că nu s-au avut în vedere proveniența veniturilor realizate societate pentru a putea achita serviciile prestate și bunurile livrate din partea celor două firme în raport de care a fost controlat, și anume S.C. .V. S.R.L. și S.C.

.W. S.R.L., plus nu s-a avut în vedere obiectul de activitate al societății, nefiind constatări despre natura veniturilor pe care a realizat societatea în perioada vizată de organul de control.

B. În ceea ce privește tranzacțiile comerciale cu societatea .V. S.R.L.

- cărțile de identitate a autoutilitarei Renault Magnum și a semiremorcii Schmitz, achiziționate de la societatea .V. S.R.L., au fost puse la dispoziție organului de control. Datorită faptului că cele două vehicule nu erau în perfectă stare de funcționare pentru a fi exploatate în regim de transport internațional de mărfuri, înțelegerea cu reprezentanții acestei firme era ca defecțiunile să fie executate de vânzător, urmând ca societatea contestatară să achite contravaloarea reparațiilor.

La factură cu valoarea de .x4. lei plus TVA, care reprezintă contravaloarea reparațiilor de acest tip, au fost anexate devize de reparații ce s-au predat organelor de control fiscal în data de 06.07.2017.

Societatea realizează venituri din transport de mărfuri, deci este greu de combătut că acele reparații nu aveau scop economic și că nu erau reale, deci serviciile au fost efectiv prestate, au fost prestate în baza unei înțelegeri prealabile dintre cerere și ofertă, odată cu achiziționarea capului tractor și a semiremorcii, iar reparațiile nu au necesitat angajați proprii ai societății mai sus menționată.

C. În ceea ce privește tranzacțiile comerciale cu societatea .W. S.R.L.

- Factura nr. .x. din 01.08.2012 în valoarea de .x5. lei plus TVA de .x6. lei reprezintă contravaloare de servicii prestate conform contractului de intermediere nr. .x./26.06.2012, privind vânzarea unui teren. Organul de control nu a luat în considerare natura tranzacției, și anume cel de intermediere, în condițiile în care societatea a cumpărat imobilul respectiv, deci nu era nevoie de niciun fel de achiziții de bunuri, pentru a putea presta acest serviciu, acesta era motivul pentru care tranzacția nu apare an aplicația Clynx. Mai mult, pentru o asemenea intermediere nu trebuie să existe un număr de angajați, de multe ori o singură informație valorificată în mod oportun despre o ofertă și plasarea ei către un posibil cumpărător valorează exact diferența de preț, dintre ceea ce oferă vânzătorul și ceea ce poate achita cumpărătorul, ori pur și simplu acesta este prețul intermedierei. Or, o asemenea tranzacție nu presupune deviz de lucrări, situații de lucrări, materiale-manoperă și alte asemenea documente, în schimb vânzarea s-a și realizat fiind înscris în cartea funciară prin Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară. În ce privește afirmația că S.C. .W. S.R.L. nu își desfășoară activitatea la sediul social, nici acest aspect nu este relevant, față de natura intermediării vânzării unui teren, lucru absolut real, ținând cont de faptul că este de natura imobilelor că numai imobilele reale se înregistrează în cartea funciară, deci acele terenuri și construcții care realmente există.

Referitor la faptul că .W. își desfășoară activitatea doar pe hârtie, sustine ca nu are niciun sens această afirmație, important este ca terenul să nu fie numai pe hârtie pentru a putea fi întabulat.

Din acest punct de vedere, fără serviciile prestate de .W. S.R.L., contractul încheiat cu Z ar fi rămas fără obiect, societatea contestatară nu ar fi putut presta aceste servicii și nu ar fi fost emisă factura A17 în sumă de .x7. lei plus .x8. lei TVA aferent.

- în ce privește Factura nr. .x. din 08.10.2012, în sumă de .x9. lei plus TVA în cuantum de .x10. lei, această factură nu reprezintă contravaloarea serviciilor de reclamă, ci servicii de redactare studiu de fezabilitate, conform contractului nr. .x. din 20.06.2012. Serviciile prestate de către .W. S.R.L. au fost facturate către beneficiarul final, și anume .R. S.R.L., conform contractului numărul .x./19.06.2012 - cu suma de .x11. lei plus TVA,

deci realizând un venit și totodată colectând TVA. Societatea menționează că venitul realizat și TVA-ul colectat au fost incluse în baza de calcul al impozitelor aferente iar sumele rezultate au fost plătite către bugetul statului, iar în cazul respingerii contestației, să fie anulate și aceste tranzacții, pentru a recupera TVA-ul colectat de pe acele facturi.

Astfel, această factură îndeplinește calitatea de document justificativ în înțelesul art. 6 alin. (1) și (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, iar înregistrarea de cheltuieli și TVA dă dreptul la deducere.

- referitor la factura, nr. .x./02.08.2012 în sumă de .x12. lei plus TVA aferent în cuantum de .x13. lei, aceasta reprezintă servicii de inscripționare și furnizare de autocolanți, conform acordului de subcontractare nr. .x./19.06.2012. Datorită naturii acestor servicii, societatea le-a vândut mai departe aceste produse, cu factura Seria A nr. .x. din data de 04.08.2012 către .P. S.R.L., la valoarea de .x14. lei plus TVA de .x15. lei, deci la un preț mai mare, colectând prin aceasta o sumă mai mare decât suma dedusă din factura de cumpărare, deci aceste sume au fost incluse în baza de calcul al impozitelor aferente, iar sumele rezultate din TVA colectat s-a virat în bugetul de stat.

- Facturile mai jos enumerate reprezintă servicii de inscripționare și furnizare de autocolanți, conform acordului de subcontractare nr. .x./20.06.2012:

- nr. .x./24.08.2012 în valoare de .x16. lei + .x17. lei TVA;
- nr. .x./25.09.2012 în valoare de .x18. lei + .x19. lei TVA;
- nr. .x./25.09.2012 în valoare de .x20. lei + .x21. lei TVA;
- nr. .x./26.09.2012 în valoare de .x22. lei + .x23. lei TVA;
- nr. .x./30.10.2012 în valoare de .x24. lei + .x25. lei TVA.

aceste servicii fiind revândute către .C. S.R.L., potrivit Contractului de prestări servicii publicitare nr. .x. din 20.06.2012 cu următoarele facturi:

- nr. .x./24.08.2012 în sumă de .x25. lei + .x26. lei TVA;
- nr. .x./26.09.2012 în sumă de .x27. lei + .x28. lei TVA;
- nr. .x./26.09.2012 în sumă de .x24. lei + .x25. lei TVA;
- nr. .x./25.09.2012 în sumă de .x29. lei + .x30. lei TVA;
- nr. .x./24.09.2012 în sumă de .x25. lei + .x26. lei TVA;
- nr. .x./30.10.2012 în sumă de .x31. lei + .x32. lei TVA.

Totodată, menționează ca și aceste produse erau revândute la suprapreț, iar contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată a fost achitată bugetului de stat. Prin urmare, suspiciunea organului de control fiscal, cum că aceste servicii de inscripționare erau fictive, fiind puse la îndoială dacă S.C. .W. S.R.L., ar fi putut sau nu execută aceste lucrări, societatea consideră că asemenea argumente nu au nici un suport probatoriu, doar se bazează pe presupuneri.

În raport de toate operațiunile efectuate în relația cu .W. S.R.L. și .V. S.R.L., societatea contestată a acționat cu bună credință și nu pentru a eluda dispozițiile legale, ori pentru a face evaziune fiscală, toate operațiunile erau reale, având un scop economic, realizând venituri prin achiziționarea acelor servicii, societățile nefiind inactive sau în faliment.

D. În ceea ce privește bonurile fiscale la care s-au făcut referire în raportul de inspecție fiscală

- faptul că organul de control nu a recunoscut bonurile fiscale pe motivul că acestea sunt fictive, nu corespunde adevărului, iar odată ce furnizorii societății aveau alte obiecte de activitate principale decât transport rutier de mărfuri și din această cauză nu puteau presta acele servicii, este o constatare absolut fără nici un fundament.

E. Referitor la benzina achiziționată de la firma .J., această cantitate fusese consumată cu ocazia activității de prelucrare a lemnului.

F. Materialele achiziționate de la .F. S.R.L., în valoare de .x33. lei și TVA .x34. lei (cabină duș, lavoar, WC, gresie) au fost folosite la modernizarea punctului de lucru situat în loc. .x., str. .x., nr. .x., dar fizic nu au fost verificate de organul de control.

G. Referitor la materialele de construcție achiziționate în anul 2013 de pe piața intracomunitară, societatea menționează faptul că între timp s-au deteriorat aceste materiale, deoarece nu au putut fi utilizate la momentul achiziționării lor, nici nu este obligatoriu ca să se întâmple așa, o parte din aceste materiale (lambriu, panou, OSB, EPS, dușumea) fuseseră transformate în materie primă pentru paleți și utilizate la confecționarea lor, ulterior aceștia fiind valorificați, realizând venit și colectând TVA. Facturile de vânzare ale acestor paleți au fost înregistrate în contabilitate, materialele deteriorate în totalitate au fost utilizate ca și combustibil solid, iar cele care nu au fost folosite astfel, au fost folosite ca umplutură, de altfel toate se regăsesc fizic și acum.

Societatea susține că organul de control și-a întemeiat eronat majorarea bazei impozabile și a taxei pe valoarea adăugată pe dispozițiile art. 11 alin. (1) din vechiul cod fiscal, având în vedere că controlul s-a efectuat în anul 2016, sunt aplicabile prevederile noului cod, ceea ce înseamnă pe de o parte că organul de control trebuie să aibă în vedere că tranzacțiile ce au scop economic trebuie să fie luate în considerare, ceea ce înseamnă că dacă societatea a livrat mai departe bunurile achiziționate și serviciile prestate, adăugând o plus valoare, atunci tranzacțiile aveau un scop economic, iar pe de altă parte pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității, iar vechea reglementare nu mai acorda posibilitatea ajustării.

Motivul pentru care s-a procedat așa este că vechea reglementare acordă posibilitatea organului de control să aplice arbitrar această prevedere și să nu fi luat în considerare o tranzacție, pur și simplu, acum însă, dacă observă că o tranzacție nu are conținut economic atunci soluția nu este că nu se ia în considerare deloc tranzacție respectivă, cum s-a întâmplat raportat la cele două firme, ci trebuie să ajusteze efectele fiscale ale acelei tranzacții, deci o operațiune complexă, care are ca efect cel mult diminuarea consecințelor, nu și anularea lor, deci trebuia să verifice raportat la fiecare caz în parte, cu cât se diminuează deductibilitatea, dar nu să anuleze toată factura.

Societatea consideră că veniturile realizate nu au fost analizate deloc în timpul inspecției, verificarea trebuia să se extindă asupra întregului patrimoniu - active și pasive.

Conform art. 21 alin. (1) din Codul fiscal vechi, mai întâi se verifică veniturile societății față de care se constată care sunt cheltuielile deductibile. Această reglementare raportează veniturile față de cheltuielile entității controlate, dacă acele cheltuieli sunt în scopul obținerii veniturilor, și nu față de cheltuielile celor către care se constituie acele cheltuieli ale entității controlate. Organul fiscal în loc să se verifice veniturile societății .X., a verificat cheltuielile celor față de care societatea a avut cheltuieli, iar scopul desfășurării economice este de necontestat, fiindcă societatea a livrat mai departe bunurile livrate și serviciile prestate la plus valoare către autorități administrative județene și locale în baza unor contracte de achiziții publice.

S.C. .X. S.R.L. nu este de acord cu constatările organului de inspecție nici în privința faptului că din analiza facturilor prezentate de societate pentru respectivele achiziții, s-a constatat că facturile nu sunt întocmite în conformitate cu art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care nu îndeplinesc condițiile

de document justificativ, prevăzute de O.M.F. nr. 2.226/2006, constatând astfel ca deducerea nu s-a efectuat cu respectarea prevederilor art. 146 din din același act normativ, având în vedere că nementiunea datelor privind expediția (data, ora, semnătura de primire, datele de identificare ale delegatului, numărul de înmatriculare ale autovehiculelor cu care au fost transportate bunurile, seria și numărul avizelor de însoțire a mărfii) nu constituie elemente obligatorii ale facturii potrivit legislației de TVA, nefiind incluse la art. 155.

Astfel, în baza celor invocate mai sus, societatea consideră că facturile aferente achizițiilor efectuate sunt conforme cu prevederile legislației de TVA în materie de facturi și în consecință, acestea trebuie considerate ca fiind corecte pentru deducerea TVA aferentă.

De asemenea, precizează că societatea are disponibile fișe de funcționare a echipamentelor achiziționate, care însă nu au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, iar unele bunuri (de exemplu, biomasa) au făcut obiectul unor livrări ulterioare, supuse TVA. Astfel, este evidentă utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor taxabile și în consecință păstrarea deducerii TVA aferentă achizițiilor respective. Mai mult, există suficiente elemente - ce au fost înaintate și organelor de inspecție fiscală - care să demonstreze realitatea serviciilor/bunurilor achiziționate de societate și livrarea lor către beneficiarii societății.

Societatea precizează că împrejurarea existenței unor cercetări în curs sau suspiciuni cu privire la conduita fiscală a furnizorilor nu poate determina *de plano* concluzia unui comportament fiscal inadecvat în ceea ce privește societatea. Mai exact, pretinsele încălcări de către furnizori a legislației fiscale nu este de natură să atragă în mod automat sancțiuni la nivelul societății, în contextul în care nu există niciun temei legal pentru negarea deductibilității TVA aferente operațiunilor desfășurate de societate cu respectivii furnizori.

Astfel, indiferent de caracterul pretins nelegal al operațiunilor desfășurate de furnizori, nu există niciun temei legal pentru sancționarea societății în contextul în care nu există niciun indiciu în sensul nerealității achizițiilor ori a participării societății la operațiunile pretins frauduloase de care sunt acuzați furnizorii. Cu privire la „comportamentul de tip fantomă” invocat de autoritățile fiscale, societatea subliniază că potrivit constatărilor echipei de inspecție din R.I.F. ar fi intervenit ulterior operațiunilor desfășurate cu S.C. .X. S.R.L., fiind imposibil astfel pentru societate să anticipeze presupusele intenții frauduloase ale acestora. Astfel, la momentul efectuării achizițiilor de la furnizorii în cauză, societatea nu avea cunoștință despre presupuse astfel de acțiuni sau intenții. Or, în condițiile în care societatea a achiziționat cu bună credință bunurile și serviciile de la furnizori și a respectat dispozițiile legale sub aspectul documentării corespunzătoare a acestor operațiuni (facturi conforme pentru bunurile achiziționate, avize/devize și situații de lucrări), nu acceptă să fie sancționată de către organele fiscale pentru fapte pretins nelegale săvârșite de terți, ce nu le-au fost niciodată cunoscute și la care nu a luat parte. În susținerea argumentelor contestatara invocă jurisprudența europeană în cazurile C-255/02 – PPUH Stehcemp, C-255/02 – Halifax plc., C285/11 – Bonik EOOD, C-439/04 – Axel Kittel, C-80/11 – Mahagében Kft. și C-142/11 – Péter Dávid.

Societatea menționează că în baza principiilor de TVA, dreptul de deducere este conferit persoanelor impozabile chiar și în cazul unor achiziții de bunuri și servicii care nu au legătură directă și imediată cu tranzacțiile de vânzare pentru care TVA este deductibilă, dar pentru care costul acestor bunuri și servicii este inclus în costurile generale ale persoanei impozabile și prin urmare, sunt componente ale prețului bunurilor

vândute de aceasta (cauzele C-465/03 – Kretztechnik, C-16/00 – Cibo, C-98/98 – Midland Bank, C-408/98 – Abbey National, C-437/06 – Securenta și C-29/08 – AB SKF). În baza celor de mai sus, TVA aferentă achizițiilor efectuate de societate de la respectivii furnizori este deductibilă cu atât mai mult cu cât în situația de față, legătura dintre acestea și vânzările efectuate de societate este directă și imediată.

Așa cum s-a concluzionat în cauza C-277/14 PPUH, atunci când condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva de TVA pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt întrunite, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu știa și nu ar fi putut să știe că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor.

În acest sens, societatea precizează că nu a avut la cunoștință eventuale suspiciuni de comportament necorespunzător din partea furnizorilor, nu a fost în posesia nici unor informații negative referitoare la acești furnizori.

În plus, este sarcina administrației fiscale să demonstreze în raport cu elemente obiective fraudă sau neregularitatea comisă de persoana care a emis factura și fără a solicita destinatarului facturi/verificări a căror sarcină nu îi revine. Mai mult, chiar dacă furnizorii bunurilor și serviciilor în cauză nu ar fi plătit TVA-ul datorat pentru operațiunile de vânzare respective către bugetul de stat, acest fapt nu ar trebui să influențeze dreptul societății în calitate de beneficiar al respectivelor operațiuni de a deduce TVA achitată către aceștia.

În ceea ce privește eliminarea de către echipa de inspecție fiscală a intermediarilor din lanțul de tranzacționare, societatea arată că potrivit legislației de TVA, în cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final. Din punct de vedere TVA, se consideră ca un cumpărător-revânzător realizează o livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea/prestarea inițială. Prin urmare, afirmația echipei de control că în această situație rolul intermediarilor (cumpărătorilor-revânzătorilor) a fost doar acela de a crea documente de proveniență de pe teritoriul național, respectiv facturi de vânzare cu TVA dovedește o gravă necunoaștere a realității economice, practicilor comerciale și a legislației fiscale aplicabile.

În ceea ce privește invocarea de către echipa de inspecție fiscală pentru reconsiderarea tranzacțiilor a avantajului fiscal obținut de .X. S.R.L., societatea precizează că această concluzie este lipsită de temei legal și substanță economică, aceasta având drept integral de deducere a TVA.

Societatea menționează că diferitele operațiuni în cauză au avut loc între părți între care nu există o relație de afiliere și mai mult, au fost efectuate în cadrul unor schimburi comerciale obișnuite.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L. consideră abuzivă și incompatibilă cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva de TVA sancționarea societății în calitate de beneficiar al respectivelor achiziții, prin refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de la persoane impozabile care fac subiectul unei investigații/suspiciuni.

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la .X. S.R.L. pentru perioada 07.03.2012-31.12.2016 – impozit pe profit și 13.03.2012-31.03.2016 TVA urmare avizului de inspecție fiscală nr. .x./31.10.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./06.12.2017, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei pentru impozit pe profit și TVA.

În urma inspecției fiscale, în perioada analizată organele fiscale au constatat și stabilit prejudicii create bugetului de stat consolidat în sumă totală de .x35. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .x36. lei și TVA în sumă de .x37. lei.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au formulat Sesizarea penală, pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c), din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. .X. S.R.L.** Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./06.12.2017, prin care s-au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA;

Din constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017, rezultă că diferențele stabilite provin din:

**1. Referitor la impozitul pe profit** în sumă totală de .x2. lei (bază impozabilă în sumă de .x38. lei – perioada supusă verificării este 07.03.2012 - 31.12.2016, după cum urmează:

Pentru anul 2012:

- .x39. lei – cheltuieli nedeductibile, din care:
  - .x4. lei – servicii de reparații auto;
  - .x40. lei – servicii de inscripționare/reclamă;
  - .x41. lei – achiziții de combustibil.

Pentru anul 2013:

- .x42. lei – cheltuieli nedeductibile, din care:
  - .x43. lei – achiziții de combustibil;
  - .x44. lei – achiziții de combustibil (benzină);
  - .x45. lei – cheltuieli cu deplasări în străinătate.

Pentru anul 2014:

- .x46. lei – cheltuieli nedeductibile, reprezentând achiziții de parbriz VW Passat.

Pentru anul 2015:

- .x47. lei – cheltuieli nedeductibile, din care:
  - .x48. lei – achiziții de obiecte sanitare, gresie și faianță, cheltuieli cu materiale de construcții;

- .x49. lei – achiziții de combustibil.

Pentru anul 2016:

- .x50. lei – cheltuieli nedeductibile, din care:
  - .x51. lei – achiziții de obiecte sanitare, gresie și faianță, cheltuieli cu materiale de construcții;
  - .x52. lei – cheltuieli cu amenzi, majorări și penalități de întârziere.

Societatea a înregistrat la 31.12.2016 o pierdere fiscală de (-) .x53. lei. Inspekția fiscală a stabilit un profit impozabil pentru anul de raportare în sumă de .x54. lei față de pierderea declarată de societate. Diferența de .x54. lei provine din cheltuieli nedeductibile stabilite urmare controlului.

## **2. Referitor la TVA în sumă de .x3. lei:**

- TVA nedeductibilă în sumă de .x3. lei, care se compune din:
  - .x55. lei – TVA aferentă achizițiilor de servicii de reparații auto;
  - .x56. lei – TVA aferentă achizițiilor de servicii de reclamă;
  - .x57. lei – TVA aferentă ratei de asigurare CASCO (dobândă);
  - .x58. lei – TVA aferentă achizițiilor de combustibil;
  - .x59. lei – TVA aferentă achizițiilor de combustibil;
  - .x60. lei – TVA aferentă achizițiilor de benzină, parbriz VW Passat și obiecte sanitare.

## **3.1. Referitor la aspectele procedurale invocate de societate**

***Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de societatea contestată privind încălcarea regulilor de către organele de inspekție privind desfășurarea controlului inopinat și neaplicarea noilor prevederi ale Codului de procedură fiscală atrag nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspekției fiscale***

**În fapt**, prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. solicită constatarea nulității deciziei de impunere nr. .X./06.12.2017, invocând nerespectarea regulilor privind desfășurarea controlului inopinat și neaplicarea noilor prevederi din Codul de procedură fiscală cu privire la exercitarea dreptului de apreciere.

Societatea susține că raportul de inspekție fiscală, respectiv decizia de impunere au fost întocmite ca urmare a unui control inopinat, control ce s-a demarat printr-un apel telefonic, în sensul ca actele contabile ale societății si să fie transmise printr-o persoană interpusă, fără ca să fie prezente ele sau ca administratorul să fie prezent la control, prin încălcarea art. 135 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar acest control inopinat s-a desfășurat în perioada 06.07.2017 - 11.09.2017, o perioadă de 67 zile, cu încălcarea art. 134 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

**În drept**, cu privire la desfășurarea controlului inopinat sunt incidente următoarele prevederi legale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 113. – (2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:*

- a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului; [...]*
- e) *solicitarea de informații de la terți;*



f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal”.

„Art. 118. – (8) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organul de inspecție fiscală”.

„Art. 124 – (1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

(3) Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.

Art. 125. – (1) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului/plătitorului. Contribuabilul/Plătitorul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale.

(2) Dacă nu există sau nu poate fi pus la dispoziție un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se poate desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul/plătitorul.

(3) Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul de inspecție fiscală are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, sau unde se află bunurile impozabile, în prezența contribuabilului/plătitorului ori a unei persoane desemnate de acesta.

(4) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului/plătitorului. Inspecția fiscală se poate desfășura și în afara programului de lucru al contribuabilului/plătitorului, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului de inspecție fiscală”.

„Art. 135. – (1) La începerea controlului inopinat, organul de control este obligat să prezinte contribuabilului/plătitorului legitimația de control și ordinul de serviciu.

(2) Efectuarea controlului inopinat trebuie consemnată în registrul unic de control, potrivit legii.

*(3) La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(4) Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare.*

*(5) Prevederile art. 113 alin. (2) lit. a), b), e), f), g), j), k) și l), art. 118 alin. (8), art. 124, 125 și art. 132 sunt aplicabile în mod corespunzător și în cazul controlului inopinat”.*

În speță, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele existente în dosarul cauzei, raportat la susținerile societății, referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, rezultă următoarele:

Inspecția fiscală efectuată la S.C. .X. S.R.L., CUI RO... cu sediul în .X., a fost declanșată ca urmare a unui control inopinat, pe baza ordinului de serviciu nr. .x./08.06.2017, ce s-a desfășurat în perioada 06.07.2017 – 11.09.2017, la finalizarea controlului inopinat fiind întocmit Procesul verbal nr. .x. din 11.09.2017.

Prin adresa nr. .x./22.02.2018, organul de inspecție precizează că la începerea controlului inopinat în data de 07.07.2017 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul social al societății din .X., cart. .x., bloc. .x., sc. .x., ap. .x., județul .X. și la domiciliul fiscal al societății din .X. str. .x., nr. .x., jud. .X., unde nu au găsit nici un reprezentant al societății, societatea nu funcționează la sediul social, motiv pentru care ulterior în baza Procesului verbal nr. .x./29.11.2017 aceasta a fost propusă pentru includerea pe lista contribuabililor inactivi. Din acest motiv s-a luat legătură telefonică cu administratorul societății în vederea prezentării actelor contabile pentru verificare, dar pe motivul că nu era în țară, s-au înțeles că va aduce documentele contabile în momentul revenirii în țară. Ulterior o parte din documentele contabile au fost prezentate de către administratorul societății, organele de inspecție au prezentat legitimația de control, ordinul de serviciu nr. .x./08.06.2017 și s-a consemnat în Registrul unic de control la poziția nr. 8.

Deoarece s-au constatat elemente de risc fiscal care impun efectuarea inspecției fiscale, s-a transmis societății avizul de inspecție fiscală nr. .x./31.10.2017 ce a fost trimis inițial prin poștă la domiciliul fiscal al societății, respectiv la adresa str. .x., nr. .x., .X., jud. .X., cu scrisoarea recomandată cu confirmare de primire nr. .x., anexată în copie la dosarul cauzei.

Potrivit avizului de inspecție fiscală parțială nr. .x./31.10.2017, data începerii inspecției fiscale parțiale este 20.11.2017.

Datorită faptului că această scrisoare a fost returnată de Oficiul Poștal .X. în data de 08.11.2017 pe motiv „mutat, se aprobă înapoierea”, organele de inspecție au prezentat avizul de inspecție fiscală la începerea inspecției fiscale, respectiv la data de 20.11.2017.

Inspecția fiscală parțială a fost efectuată în perioada 20.11.2017 – 06.12.2017 și a fost consemnată la poziția nr. 9/20.11.2017 din Registrul unic de control, iar locul desfășurării inspecției menționat în raportul de inspecție fiscală a fost la sediul organului fiscal.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarii cu privire la faptul că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestată au fost întocmite ca urmare a unui control inopinat, nu sunt întemeiate, având în vedere că

după finalizarea controlului inopinat, a fost întocmită procesul verbal nr. .x. din 11.09.2017, iar prin referatul nr. .x./12.09.2017 s-a propus efectuarea unei inspecții fiscale parțiale, fiind emise în acest sens avizul de inspecție fiscală nr. .x./31.10.2017 și ordinul de serviciu nr. .x./31.10.2017.

De asemenea, la începerea controlului s-a consemnat în Registrul unic de control la pozițiile nr. 8 (control inopinat) și poziția nr. 9 (inspecție fiscală parțială).

De altfel, și prin procesul verbal nr. .x./11.09.2017 s-a prevăzut faptul că se va începe o inspecție fiscală parțială (pag.3), iar societatea a luat în considerare acest fapt prin semnătura și ștampila aplicată pe acest proces verbal.

Cât privește termenul de 30 de zile privind durata efectuării controlului inopinat, prevăzut de art. 134 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este un termen de recomandare, având ca scop minimă afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sancționată cu nulitatea deciziei de impunere emisă în urma unei alte inspecții fiscale efectuate (inspecția fiscală parțială), în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că pe de o parte Decizia de impunere contestată nu s-a întocmit pe baza unui control inopinat așa cum susține în mod eronat societatea, așa cum s-a arătat mai sus, iar pe de altă parte procesul verbal de control inopinat nr. .x./11.09.2017 nu face parte din categoria actelor administrative fiscale în accepțiunea Codului de procedură fiscală, fapt pentru care nu este susceptibil a fi contestat.

Față de cele invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației reține că, potrivit prevederilor potrivit art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 46. – (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept; [...]”.*

*„Art. 49. – (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;***
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. în situația în care nulitatea se*

*constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului. [...]”.*

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

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

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal „*este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

În speță, se constată că S.C. .X. S.R.L. reclamă depășirea termenului de 30 zile prevăzut la art. 134 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, precum și alte aspecte de ordin pur formal, solicitând ca decizia de impunere nr. .X./06.12.2017 să fie considerată nulă pe aceste motive, organul de soluționare a contestației reține că această solicitare **excede cadrul legal aplicabil**.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel București din Sentința civilă nr. 1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr. 6657/2/2012, rămasă definitivă prin

nerecurare, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere nr. .X./06.12.2017, potrivit prevederilor legale în materie, în perioada verificată, motiv pentru care argumentele societății referitoare la nerespectarea perioadei/locului de desfășurare a controlului inopinat și a art. 6 din Codul de procedură fiscală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

În speță, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neîntemeiată invocarea de către societate a nelegalității (nulității) actului atacat, contestația urmând a se respinge pentru acest aspect.

### **3.2. Referitor la aspectele de fond**

**3.2.1. Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de .x35. lei (impozit pe profit în sumă de .x36. lei și TVA în sumă de .x37. lei).**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestației pentru debitele contestate, în condițiile în care pentru aspectele constatate în urma inspecției fiscale și care fac obiectul contestației a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X.***

În fapt, în anul 2012 societatea a achiziționat de la S.C. .V. S.R.L. servicii de reparații auto în valoare de .x4. lei și TVA aferentă în sumă de .x55. lei și de la .W. S.R.L. servicii de inscripționare prelată/reclamă în valoare de .x40. lei și TVA aferentă în sumă de .x56. lei.

Referitor la serviciile de reparații auto, organele de control au reținut că în timpul inspecției societatea nu a prezentat contract de prestări servicii, devize de lucrări, situații de lucrări sau alte documente justificative din care să rezulte lucrările de reparații ce au fost efectuate, mijlocul de transport care a fost reparat, societatea furnizoare în perioada emiterii facturilor nu avea niciun angajat care să efectueze lucrările de reparații auto și are ca activitate de bază tăierea și rindeluirea lemnului, din anul 2013 furnizorul a fost declarat inactivă ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, nu a avut personal angajat calificat în reparații auto, astfel aceste cheltuieli și TVA înregistrate nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Referitor la serviciile de inscripționare prelată/reclamă organele de inspecție au reținut că societatea nu a prezentat contracte de prestări servicii, devize de lucrări, situații de lucrări, procese verbale de recepții sau alte documente justificative din care să rezulte prestările de servicii ce au fost efectuate, felul prestărilor de servicii, locul unde au fost executate aceste servicii, de către cine, societatea furnizoare are ca obiect principal de activitate lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, nu a avut angajați cu contract de muncă și începând cu anul 2013 activitatea acesteia a fost suspendată, astfel aceste cheltuieli și TVA înregistrate nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Organele de inspecție fiscală au apreciat, referitor la operațiunile consemnate în facturile respective, că aceste achiziții nu au avut scop economic, nu reflectă operațiuni reale, au fost înregistrate doar pentru a majora cheltuielile și TVA deductibilă, nu se justifică cine a realizat aceste lucrări, nu se justifică necesitatea și realitatea acestor

cheltuieli, nu există documente justificative, astfel faptele se încadrează la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Prin sesizarea penală nr. .x./08.12.2017, înregistrată la Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în data de 18.12.2017 sub nr. .x./P/2017 organele de inspecție fiscală au solicitat cercetarea aspectelor rezultate în urma inspecției fiscale parțiale realizate la .X. S.R.L. care pot constitui împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală.

În sesizare organele de inspecție fiscală menționează că există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, ca aceste tranzacții nu ar fi existat în realitate, tranzacțiile efectuându-se doar pe documente, tranzacțiile încadrându-se la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

**În drept**, conform art. 277 „Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la momentul formulării contestației:

**„Art. 277. – (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”.**

Din sesizarea penală nr. .x./08.12.2017 rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au considerat că societatea .X. S.R.L. a diminuat obligațiile datorate bugetului de stat urmare achizițiilor de la furnizori pe baza unor facturi apreciate ca fiind fictive, motiv pentru care au solicitat efectuarea cercetărilor în vederea constatării **existenței ori inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare:

**„Art. 9. – (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: [...]**

**c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...].”**

Potrivit prevederilor legale antecitate, 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./06.12.2017, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. .X./06.12.2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, **în speță se pune problema înregistrării de operațiuni care sunt fictive, fără scop economic și pentru care există suspiciunea că nu sunt decât documente întocmite și introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală** și care au condus la crearea de avantaje fiscale constând în

TVA deductibilă și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în vederea diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

Se reține că 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 conștie, 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 documentele 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 documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există 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, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, 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 Recolta Recycling SPRL C-439/04 și C- 440/04; Mahagében Kft. și Péter Dávid C-80/11 și C-142/11 și Bonik EOOD C-285/11).

De asemenea, 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.

Aspectele rezultate din cercetarea penală pot avea o înrâurire hotărâtoare și asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, între ele existând o **strânsă interdependență**, având în vedere că în speță se ridică problema diminuării impozitelor datorate bugetului general consolidat **prin fapte de evaziune fiscală**, inclusiv prin înregistrarea unor achiziții de bunuri și servicii pe bază unor **documente/facturi considerate fictive**, fiind introduse în circuitul economic fără a avea o bază legală și reală, fapte pentru care a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. În cursul cercetării penale, constatările organelor de inspecție fiscală vor fi analizate și evaluate de organele de urmărire penală competente, inclusiv prin dispunerea efectuării unor expertize de specialitate, de natură să releve dacă facturile de achiziții de la furnizorii menționați în cuprinsul sesizării penale sunt sau nu sunt fictive.

Se reține că prin Decizia nr. 72/1996 Curtea Constituțională a României a reținut că nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. (1) din Codul de procedură penală [devenit art. 28 alin. (1) din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură civilă] potrivit cărora „hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

Referitor la procedura administrativă, în Decizia nr. 95/2011 Curtea Constituțională reiterează că „În ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea

**acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.** Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...].”

Rezultă că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat sesizarea penală nr. **.x/08.12.2017** având la bază constatările din raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017, constatări ce au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .X./06.12.2017 contestată, astfel că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune pentru a preîntâmpina soluții contradictorii cu privire la aceeași situație și aceeași persoană. *A proceda astfel și a soluționa pe fond cauza ar însemna ignorarea cercetărilor întreprinse de organele de urmărire penală efectuate în dosarul penal deschis în urma sesizării penale în ceea ce privește **fictivitatea documentelor aferente achizițiilor** pentru care societatea contestatoare și-a dedus cheltuielile și TVA aferentă, aspecte ce fac și obiectul contestației*, fapt ce ar fi putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge dintr-o atare situație.

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov nu se poate investi cu analiza pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

**„Art. 277. – (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.**

**(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”.**

Față de cele anterior precizate se va suspenda soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, referitor la impozitul pe profit în sumă de .x36. lei și TVA în sumă de .x37. lei aferente achizițiilor de la furnizorii indicați de societate în contestație, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile legale antecitate.

**3.2.2. Referitor la impozit pe profit în sumă de .x61. lei și la TVA în sumă de .x62. lei aferente cheltuielilor cu combustibilul:**

**Cauza supusă soluționării este dacă susținerile societății contestate în privința deductibilității cheltuielilor cu combustibilului neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe venit, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care acestea nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .x63. lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă

Pg. 16/32



de .x62. lei, aferente combustibilul achiziționat în perioada 2012 – 2015, având în vedere că pe unele bonuri fiscale nu sunt înscrise numele societății și numărul de înmatriculare a vehiculului și nu sunt însoțite de notificări sau documente pentru justificarea consumului carburanților, altele nu îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate datorită faptului că furnizorul nu a înregistrat cu ajutorul aparatului de marcat electronic codul de înregistrare în scop de TVA a societății, iar prin anumite facturi societatea a achiziționat benzină, în timp ce n-au fost identificate mijloace de transport în proprietatea societății care funcționează pe bază de benzină.

Prin contestația formulată, societatea susține că motivația organului de control pentru care nu a recunoscut bonurile fiscale pe motivul că acestea sunt fictive, nu corespunde adevărului, iar benzina achiziționată de la firma .J. a fost consumată cu ocazia activității de prelucrare a lemnului.

**În drept**, în ceea ce privește impozitul pe profit, art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 13 din O.U.G. nr. 125/2011, în vigoare în perioada 01.01.2012 – 30.06.2012:

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

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]*

*t) 50% din cheltuielile privind combustibilul, pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Prin excepție de la prezentele prevederi, cheltuielile privind combustibilul sunt integral deductibile în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;”.*

- art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 6 din O.U.G. nr. 24/2012, în vigoare începând cu data de 01.07.2012:

*„t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii: [...]*

*Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.*

*Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește **prin norme**”.*

### **Norme metodologice:**

„49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

**Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

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

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată”.

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului, a pieselor de schimb și a altor cheltuieli necesare funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a acestora, după cum urmează:

- în perioada 01.01.2012 - 30.06.2012 **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- începând cu 01.07.2012 **limitat la 50%** dreptul de deducere a cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege și în cazul celor utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art. 145 și art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.07.2012 și pct. 49 din H.G. nr. 44/2004:

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

a) **operațiuni taxabile**”.

„Art. 145<sup>1</sup>. – (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 – 147<sup>1</sup>.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.

### **Norme metodologice:**

„45<sup>1</sup>. – (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice **cheltuieli direct atribuibile unui vehicul**, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea:** deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească **foaia de parcurs** care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs. [...]

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al

vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. [...]

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal [...]

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

(4) Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri ori alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale”.

Subpunctul (3) a fost modificat prin punctul 17. din Hotărâre nr. 84/2013 începând cu 14.03.2013:

„(3) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă**

**furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45”.**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că, pentru a deduce cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului și pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor respective, **societatea trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții:**

- **să dețină documentele justificative legal întocmite: facturi fiscale și/sau bonuri fiscale** care să conțină obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere și **contracte**, în cazul achiziției de vehicule;

- **să justifice necesitatea achizițiilor în scopul desfășurării activității proprii**, respectiv că **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Se reține că, **suplimentar față de condițiile de mai sus:**

**A.** În perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege.**

**B.** Începând cu data de 01.07.2012, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, pentru achiziția acestora și pentru cheltuielile în legătură cu aceste vehicule, necesare funcționării lor, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice;**

- **nelimitat** în cazul vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și **să întocmească foaia de parcurs** care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs;

- se consideră că un vehicul **nu este utilizat exclusiv** în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, **pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat **atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta.**

În speță, potrivit constatărilor consemnate în anexa 8 al raportului de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017, (Situația cheltuielilor nedeductibile combustibil achiziționat cu

bon fiscal fără CUI), în perioada 22.06.2012 – 30.12.2015, societatea a înregistrat în contabilitate ca fiind deductibile cheltuieli cu combustibil, după cum urmează:

- în anul 2012, societatea a înregistrat pe costuri cheltuieli în sumă de .x41. lei aferente unui număr de 7 bonuri fiscale prin care a achiziționat combustibil, fără ca bonurile să fie completate cu denumirea societății și ștampilate și fără să conțină numărul de înmatriculare a vehiculelor pentru care s-a achiziționat combustibilul, astfel suma de .x41. lei a fost considerată cheltuiala nedeductibilă și TVA aferentă în sumă de .x64. lei taxă nedeductibilă;

- în anul 2013, societatea a înregistrat pe costuri cheltuieli în sumă de .x43. lei aferente unui număr de 6 bonuri fiscale prin care a achiziționat combustibil, fără ca bonurile să fie completate cu denumirea societății și ștampilate și fără să conțină numărul de înmatriculare a vehiculelor pentru care s-a achiziționat combustibilul. De asemenea, societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții de benzină de la societatea .J. S.R.L. pe baza unui număr de 3 facturi fiscale în valoare totală de .x44. lei + TVA, fără ca societatea să dețină în patrimoniu mijloace fixe, utilaje, sau obiecte de inventar care să funcționeze pe bază de benzină, iar prin documentele contabile nu au fost identificate foi de parcurs, FAZ, sau bonuri de consum care să justifice necesitatea acestor cheltuieli. Astfel suma totală de .x65. lei (.x66. lei + .x44. lei) a fost considerată cheltuială nedeductibilă și TVA aferentă în sumă de .x67. lei taxă nedeductibilă.

- în anul 2015, societatea a înregistrat pe costuri cheltuieli în sumă de .x49. lei aferente unui număr de 10 bonuri fiscale prin care a achiziționat combustibil, fără ca pe aceste bonuri să fie menționate cu ajutorul aparatului de marcat electronic codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății, prin urmare aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil și TVA aferentă în sumă de .x59. lei taxă nedeductibilă.

Se reține că organele de inspecție fiscală au respins deductibilitatea cheltuielilor și a TVA mai sus menționate, întrucât societatea nu a făcut dovada cu documente justificative că combustibilul achiziționat a fost utilizat în scopul desfășurării activității societății, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că niciunul dintre argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

1. În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**„Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții 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”.**

Se reține că, în legătură cu acest capăt de cerere, societatea nu a depus în susținerea cauzei documente și probe noi, deși avea această posibilitate conform dispozițiilor legale de mai sus.

2. Deși în susținerea contestației, recunoaște faptul că aceste bonuri conțin inadvertențe, susține că în niciun caz nu sunt fictive, iar benzina achiziționată a fost consumată cu ocazia activității de prelucrare a lemnului, aceasta nu a depus niciun document care să dovedească acest lucru.

3. Potrivit reținerilor organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală, societatea nu a deținut în patrimoniu mijloace fixe, utilaje, sau obiecte de inventar care să funcționeze pe bază de benzină, iar prin documentele contabile nu au fost identificate foi de parcurs, FAZ, sau bonuri de consum care să justifice necesitatea acestor cheltuieli.

Mai mult, în situația în care societatea în perioada verificată a dedus în integralitate cheltuielile, inclusiv TVA aferentă autovehiculelor aflate în proprietatea lui, avea obligația să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor, inclusiv a taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Având în vedere starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală și redată în Raportul de inspecție fiscală, prevederile legale menționate anterior și de faptul că

- societatea nu a justificat că cheltuiala cu benzină a fost direct atribuibilă pentru un anumit vehicul aflate în proprietatea sa;
- bonurile fiscale nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, acestea nu conțin date obligatorii prevăzute de lege,

iar societatea contestatară nu a depus documente justificative din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor aferente anilor 2012 – 2015, inclusiv a taxei pe valoarea adăugată, în cotă de 100% sau 50%, în legătură cu un autovehicul supus limitării fiscale (combustibil), urmează a se respinge în parte ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L., cu privire la acest capăt de cerere.

**3.2.3. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .x68. lei pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .x69. lei și referitor la TVA neadmisă la deducere în sumă de .x34. lei:**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x70. lei și au procedat la diminuarea pierderii declarate de societate în anul 2016 cu suma de .x71. lei, în condițiile în care argumentele formulate și documentele depuse de societate nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în perioada 2015 – 2016 a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli aferente achiziționării de obiecte sanitare, gresie, faianță și diferite materiale de construcții în valoare totală de .x72. lei, și pentru care s-a dedus taxa pe considerentul că nu s-au respectat condițiile prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și deducerea taxei, respectiv nu s-au prezentat documente care să justifice că cheltuielile au fost în scopul veniturilor impozabile realizate, produsele achiziționate n-au putut fi identificate la sediul/punctul de lucru al societății, nu există documente justificative din care să rezulte locul unde au fost instalate și utilizate și pentru ce reparații, renovări au fost utilizate, iar în privința taxei achizițiile nu au fost realizate în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

Societatea susține că materialele sanitare achiziționate de la .F. S.R.L., au fost folosite la modernizarea punctului de lucru situat în loc. .x., str. .x., nr. .x. Materialele de construcții achiziționate în anul 2013 de pe piața intracomunitară, între timp s-au deteriorat, deoarece nu au putut fi utilizate la momentul achiziționării lor, iar o parte din

aceste materiale (lambriu, panou, OSB, EPS, dușumea) a fost transformat în materie primă pentru paleți și utilizate la confecționarea lor, ulterior aceștia fiind valorificați, realizând venit și colectând TVA. Facturile de vânzare ale acestor paleți au fost înregistrate în contabilitate, materiile deteriorate în totalitate au fost utilizate ca și combustibil solid, iar cele care nu au fost folosite astfel, au fost folosite ca umplutură, de altfel toate se regăsesc fizic și acum.

**În drept**, sunt incidente următoarele articole din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

I. Pentru impozitul pe profit

*„Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. [...]”*

*„Art. 21. – (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; [...]”*

**Norme metodologice:**

*„Art. 21 al. 4 f)*

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”*

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate profitul impozabil se calculează ca diferență între venitul realizat din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Nu sunt deductibile cheltuielile, ce sunt înregistrate în contabilitate pe baza de documente ce nu au calitate de document justificativ.

Se constată că organele de inspecție fiscală s-au conformat acestor prevederi legale neacceptând la deducere cheltuielile efectuate pentru care S.C. .X. S.R.L. nu a putut justifica necesitatea efectuării acestora sau a modului în care cheltuielile înregistrate sunt aferente veniturilor, întrucât societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestației, faptul că respectivele cheltuieli au fost efectuate în interesul direct al activității și că sunt aferente realizării veniturilor, neprezentând niciun document și niciun argument suplimentar față de constatările organelor de inspecție fiscală.

II. Pentru taxa pe valoarea adăugată

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

*a) operațiuni taxabile; [...]”*

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



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

### **Norme metodologice:**

„Art. 146

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale”.

Dispoziții similare se regăsesc și în noul Cod fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data 01.01.2016, cu Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

### **Cu privire la obiecte sanitare, gresie și faianță**

În cursul anilor 2015 și 2016, societatea a dedus cheltuieli aferente achiziției de obiecte sanitare (WC, cabină duș, lavoar), gresie și faianță în sumă totală de .x73. lei (.x74. lei în 2015 și .x75. lei în 2016) și a exercitat drept de deducere pentru TVA aferentă acestor cheltuieli în sumă totală de .x76. lei (.x77. lei în 2015 și .x78. lei în

2016), achiziționate prin facturile nr. .x./05.12.2015, nr. .x./09.12.2015, nr. .x./01.03.2016 și nr. .x./02.02.2016.

Organele de inspecție susțin că aceste bunuri și materiale nu au putut fi identificate la punctul de lucru al societății, ceea ce funcționa în perioada desfășurării inspecției fiscale și se află la adresa .X., str. .x., nr. .x., iar societatea nu a prezentat în timpul inspecției documente justificative din care să rezulte locul unde au fost instalate aceste bunuri și materiale.

Față de aceste constatări, societatea susține că aceste materiale sanitare au fost folosite la modernizarea punctului de lucru situat în loc. .X., str. .x., nr. .x., fără ca organele de control să verifice acest lucru.

Acest argument nu poate fi reținut în soluționarea contestației având în vedere că prin contestația depusă societatea nu a prezentat o situație contrară constatărilor organelor de inspecție, deși avea această posibilitate potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală la art. 276 alin. (4). Simpla afirmație că aceste materiale sanitare au fost folosite la modernizarea punctului de lucru, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care nu este însoțită și de acte doveditoare și societatea nu a făcut dovada celor susținute. Mai mult, organele de inspecție susțin că din evidența contabilă a rezultat că societatea a mai achiziționat astfel de bunuri și cu alte ocazii care au fost acceptate la deductibilitate cu ocazia inspecției fiscale. Totodată, la referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de control au anexat poze făcute de administratorul societății referitor la punctul de lucru al societății, printre care este și o imagine cu baia, nerenovată, din care rezulta o stare de fapt contrară susținerilor societății contestate.

#### *Cu privire la materiale de construcții*

În cursul anilor 2015 și 2016, societatea a înregistrat la alte cheltuieli cu materiale suma totală de .x79. lei (.x80. lei în 2015 și .x81. lei în 2016), reprezentând transferul de materiale de construcții (vată minerală, panouri, dușumea, lambriu, OSB, EPS, țigle adeziv, izolație) achiziționate de pe piața intracomunitară, cât și de pe piața internă, înregistrate în contabilitate la alte materiale consumabile (ct. 3028), exercitând drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor interne în sumă de .x82. lei.

Organele de inspecție au constatat că bunurile și materialele de construcții achiziționate nu se pot identifica la fața locului, nu există documente justificative din care să rezulte locul de destinație al acestor materiale și pentru ce reparații/renovări au fost utilizate, având în vedere că societatea deține pe baza contractului de închiriere nr. .x./22.02.2012 la punctul de lucru situat în .X., str. .x., nr. .x., doar o clădire anexă și o hală de producție (sopron), iar aceste construcții sunt vechi fără renovări vizibile. Din evidența contabilă rezultă că societatea nu a efectuat investiții în curs sau renovări la aceste clădiri, cu aceste cheltuieli nu s-a majorat valoarea clădirilor. Ca urmare, aceste cheltuieli nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Prin contestația depusă, societatea susține că materialele de construcții achiziționate în anul 2013 s-au deteriorat, deoarece nu au putut fi utilizate la momentul achiziționării lor, iar o parte din aceste materiale (lambriu, panou, OSB, EPS, dușumea) a fost transformat în materie primă pentru paleți și utilizate la confecționarea lor, ulterior aceștia fiind valorificați, realizând venit și colectând TVA. Facturile de vânzare ale acestor paleți au fost înregistrate în contabilitate, materialele deteriorate în totalitate au fost utilizate ca și combustibil solid, iar cele care nu au fost folosite astfel, au fost folosite ca umplutură, de altfel toate se regăsesc fizic și acum.

Prin nota explicativă întocmită în data de 10.09.2017 la întrebarea nr. 4: „În anul 2012 societatea a achiziționat materiale de construcții și obiecte sanitare. Vă rugăm să prezentați documente justificative privind utilizarea acestora și scopul acestor achiziții”, administratorul societății dl. .M. a răspuns următoarele: „Materialele de construcție și obiectele sanitare au fost achiziționate în scopul modernizării și reparației construcțiilor (hală de producție și anexe, clădire, birouri) de la punctul de lucru aflate la adresa .X., str. .X., nr. .x.”.

De asemenea, prin Punctul de vedere nr. .x./04.12.2017 la pct. VI administratorul societății susține că „materialele achiziționate de la .F. S.R.L. în valoare de .x33. lei și TVA .x34. lei (cabină duș, lavoar, WC, gresie) au fost folosite la modernizarea punctului de lucru situat în loc. .X., str. .X., nr. .x. Aceste materiale au fost montate prin forță proprie. [...]

VII. Materialele de construcție achiziționate în anul 2013 de pe piața intracomunitară, între timp s-au deteriorat deoarece nu au putut fi utilizate la momentul achiziționării lor pentru scopul inițial, o parte dintre acestea (lambriu, panou, OSB, EPS, dușumea) au fost transformate în materie primă pentru paleți și utilizate la confecționarea lor, ulterior aceștia fiind valorificați, realizând venit și colectând TVA. Facturile de vânzare ai acestor paleți se regăsesc evidențiate în documentele contabile. Materialele deteriorate în totalitate au fost utilizate ca și combustibil solid, iar care nu putea fi valorificate nici în acest fel, au fost folosite ca umplutură. Aceste bunuri nu au fost folosite la renovarea clădirilor, deoarece s-au deteriorat, iar prin transformarea și prelucrarea acestora am redus pierderile cauzate. Bunurile în cauză nu au fost utilizate în scop personal”.

Față de argumentele societății mai sus prezentate, în soluționarea contestației se rețin următoarele:

A. – sunt cheltuieli deductibile, respectiv TVA este deductibilă doar pentru acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității și că sunt aferente realizării veniturilor, iar societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici prin contestația depusă faptul că materialele de construcții achiziționate sunt sau au fost utilizate în scopul realizării veniturilor, mai mult, aceasta recunoaște că o parte din ele s-au deteriorat, deoarece nu a putut fi utilizat la momentul achiziționării lor.

Potrivit adresei nr. .x./07.03.2016 emisă de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., societatea nu are nici un imobil, iar punctul de lucru face obiectul contractului de închiriere nr. .x./22.02.2012.

Astfel, contribuabilul nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă faptul că achizițiile de materiale de construcții sunt destinate funcționării și întreținerii imobilului închiriat, ori dreptul de deducere este condiționat tocmai de destinarea bunurilor și serviciilor achiziționate așa cum precizează art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;

B. – organele de control susțin că societatea deține pe baza unui contract de închiriere la punctul de lucru situat în .X., str. .X., nr. .x., doar o clădire anexă (fără extras de carte funciară) și o hală de producție (sopron), iar aceste construcții sunt vechi fără renovări vizibile, fapt ce rezultă și din pozele efectuate și anexate la dosarul cauzei;

C. – cu privire la afirmația că materiale: lambriu, panou, OSB, EPS, dușumea, s-a transformat în materie primă pentru paleți și utilizate la confecționarea lor, ulterior aceștia fiind valorificați, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- în anul 2015, când societatea a înregistrat la alte cheltuieli cu materiale suma totală de .x80. lei, conform balanței de verificare 01.12.2015 – 31.12.2015, a realizat venituri din vânzarea produselor finite doar în sumă de .x83. lei, fără să facă dovada ce reprezintă aceste produse finite;

- în anul 2016, când societatea a înregistrat la alte cheltuieli cu materiale suma totală de .x84. lei, conform balanței de verificare 01.10.2016 – 31.10.2016, până la data 31.10.2016, societatea nu a evidențiat venituri din produse finite, astfel că afirmația cum că o parte din materialele au fost date în consum pentru producția de paleți, nu poate fi reținută;

- societatea nu justifică cu acte doveditoare că materialele mai sus menționate s-au transformat în materie primă pentru paleți, nu a făcut dovada cu date concrete că tehnic dimensiunea acestor materiale corespund cerințelor procesului de producție al paleților și nici dovada cantității de paleți vândute în urma transformării acestor produse;

- lambriu, panou, OSB, EPS (polistiren expandat) nu sunt produse care se pretează a fi folosite în producția de paleți.

În concluzie, din dosarul cauzei nu rezultă că cheltuielile aferente achizițiilor de materiale de construcții și de obiecte sanitare au fost efectuate în interesul direct al activității și că sunt aferente realizării veniturilor, nu rezultă nici acordul proprietarului pentru efectuarea unor investiții la spațiul deținut în baza unui contract de închiriere și nu s-au depus documente care să arate cum ar fi fost folosite de societate materialele menționate în facturile de achiziție.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente suplimentare în susținerea contestației, conform dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, deși cunoștea punctul de vedere al organelor de control cu privire la cauza supusă soluționării.

În consecință argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Se reține că simpla achiziție a produselor de către contestatorul **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă acestor achiziții.

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*”.

În consecință, având în vedere aspectele prezentate și prevederile art. 269 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 269. – (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; [...]*”

„Art. 276. – (4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. [...]*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea 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 contestatarei**. Se reține, totodată,

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

Prin urmare, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017 cu privire la impozit pe profit și TVA stabilit suplimentar în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Decizia de impunere nr. .X./06.12.2017 în sumă totală de .x70. lei, din care suma de .x69. lei reprezintă impozit pe profit și suma de .x34. lei reprezintă TVA, societatea nu depune niciun document suplimentar față de constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la sumele contestate, care să arate cum ar fi fost folosite de societate materialele de construcții și obiectele sanitare achiziționate, astfel nu se dovedește că materialele au fost folosite în scopul operațiunilor impozabile ale societății, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

**3.2.4. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de .x85. lei, la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .x86. lei și la cheltuielile respinse la deducere în sumă de .x52. lei.**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.**

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./06.12.2017 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. au stabilit în sarcina societății contestatară obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x3. lei.

Prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. deși contestă în integralitate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa prin decizia de impunere nr. .X./06.12.2017, această nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată, cu privire la următoarele obligații fiscale stabilite de organele de inspecție și de următoarele cheltuieli neacceptate la deducere:

- impozit pe profit în sumă de .x85. lei;
- TVA stabilită suplimentar în sumă totală de .x86. lei;
- cheltuieli respinse la deducere în sumă de .x52. lei care nu au generat impozit.

Cuquantumul total al impozitului pe profit necontestat în sumă de .x87. lei se compune din următoarele sume:

- .x88. lei reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu deplasări în străinătate (.x45. lei x 16%), deficiență constatată din capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. B. pct. 3);

- .x89. lei reprezentând impozit pe profit aferent achiziției de parbriz VW Passat de la .A. S.R.L. (.x46. lei x 16%), deficiență constatată din capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. C. pct. 1);

Cuquantumul total al taxei pe valoarea adăugată necontestată în sumă de .x90. lei se compune din următoarele sume:

- .x57. lei reprezentând TVA aferentă ratelor de asigurare CASCO facturate de .V. S.A., deficiență constatată din capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. pct. 3);

- .x91. lei reprezentând TVA aferentă achiziției de parbriz de la .A. S.R.L., deficiență constatată din capitolul privind TVA de la pct. 2.1.2. pct. 6, lit. B.).

Cuquantumul cheltuielilor necontestate în sumă de .x52. lei reprezentând cheltuieli cu amenzi, majorări și penalități de întârziere, deficiență constatată din capitolul privind impozitul pe profit de la pct. 2.1.2. lit. E. pct. 2). Organul de soluționare a contestației reține că aceste cheltuieli nu au generat impozit pe profit suplimentar cu suma de .x92. lei , fiind acoperită parțial pierderea declarată de societate în sumă de (-) .x53. lei pentru anul 2016.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017 organul de inspecție precizează că pentru cheltuielile deduse privind deplasări în străinătate, societatea nu a completat cu durata deplasării, nu se poate identifica data și ora plecării și a întoarcerii în țară, nu sunt calculate zilele pentru care s-a acordat diurna și nu sunt anexate documente justificative care au stat la baza efectuării acestor cheltuieli. Cu privire la achiziția de parbriz VW Passat, organele fiscale au reținut că societatea nu deține în patrimoniu acest tip de autoturism. Cu privire la cheltuielile cu amenzi, majorări și penalități de întârziere respinse la deducere organele fiscale precizează că nu au fost respectate prevederile art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal. Cu privire la TVA aferentă ratelor de asigurare CASCO, aceste operațiuni sunt scutite de taxă.

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

*„Art. 269. – (1) 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 Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

*„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;”* 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”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *„cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art. 250 din același act normativ care precizează: *„dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...].”*

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„Art. 276. – (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**”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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 contestatorului.

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

Având în vedere că societatea contestată solicită anularea deciziei de impunere nr. .X./06.12.2017 pentru întreaga sumă de de .x1. lei (.x2. lei impozit pe profit + .x3. lei TVA), dar aduce argumente numai în privința constatărilor analizate la punctele 3.2.1, 3.2.2 și 3.2.3, așa cum s-a reținut anterior, contestația acesteia urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru impozit pe profit în sumă de .x85. lei, TVA în sumă totală de .x86. lei și în ceea ce privește cheltuielile respinse la deducere în sumă de .x52. lei care nu au generat impozit.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 46 alin. (2), art. 49, art. 113 alin. (2), art. 118 alin. (8), art. 124, art. 125, art. 135, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 276 alin. (1) și (4), art. 277 alin. (1) lit. a), alin. (3) și (4) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 2.5 și pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 44 și pct. 49<sup>2</sup> [Titlul II] și pct. 45<sup>1</sup> și pct. 46 [Titlul VII] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. cu privire la aspectele de procedură.

2. Suspendarea, în parte, a soluționării contestației formulată de S.C. .X. 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. .X./06.12.2017, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X./06.12.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru obligații fiscale totale în sumă de .x35. lei, din care:

- **.x36. lei** impozit pe profit;
  - **.x37. lei** TVA,
- până la soluționarea laturii penale.

Procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, la solicitarea contestatarului sau a organului fiscal, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

3. Respingerea, în parte, ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .X./06.12.2017 emisă de A.J.F.P. .X., cu privire la impozitul pe profit în sumă de **.x93. lei** și la TVA în sumă de **.x94. lei** .

4. Respingerea, în parte, ca nemotivată a contestației formulată pentru suma totală de .x95. lei (**.x85. lei** impozit pe profit și **.x86. lei** TVA) stabilită prin Decizia de impunere nr. .X./06.12.2017.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul .X.