

D E C I Z I A nr.3397 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de
X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR .../...2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG_AIF .../...2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **X SRL**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr... și cod de înregistrare fiscală ..., atribut fiscal RO, cu sediul în ..., județul Hunedoara, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../...2017 și HDG_AIF .../...2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma de ... lei, reprezentând:**

- ... lei - **impozit pe profit**
- ... lei - **taxă pe valoarea adăugată.**

Având în vedere că societatea contestată solicită anularea parțială a deciziei de impunere, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara cu adresa nr.../...2017, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.3.4. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu art.113 și următoarele din Codul de procedură fiscală, a solicitat A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației formulate de petentă în legătură cu aspectele contestate de aceasta, indicând care este cuantumul TVA și al impozitului pe profit aferent operațiunilor derulate de petentă cu A SRL, B SRL și C SRL.

Cu adresa nr.HDG_AIF .../...2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../...2017, A.J.F.P.Hunedoara - Inspecție Fiscală a completat dosarul cauzei în legătură cu cele solicitate.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

Art.93 *“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(...) (2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Art.131 *“Rezultatul inspecției fiscale*

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

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

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

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

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

(5) *Deciziile prevăzute la alin.(4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

(6) *Deciziile prevăzute la alin.(4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art.47.”*

Din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexă a acesteia.

Se reține că, creanțele fiscale se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art.272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul - verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza

emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.(...)”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, la baza emiterii acesteia de către Administrația Județeană a Finanțelor publice Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, stând Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor publice Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Prin Decizia de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, s-au stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

X SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../...2017 emisă de A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv obligații fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, domnul ..., în calitate de asociat și administrator, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a Deciziei nr.F-HD .../...2017, respectiv data de 02.03.2017, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 27.03.2017, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, societatea contestatoarea aduce în susținere următoarele motivații:

1. Cu privire la factura nr.../...2012 emisă de SC A SRL reprezentând contravaloare achiziții: cutie de viteze, compresor, pompă de injecție, injectoare, organele de control nu au ținut cont de recepția întocmită și atașată facturii - document justificativ de recepție a mărfurilor intrate în gestiune. Mai mult, recepția este semnată de primire în gestiune chiar de către persoana abilitată să recepționeze mărfurile, șeful parcului auto care coordonează un parc auto de autobuze cu care societatea își desfășoară obiectul de activitate cod CAEN 4931 - transporturi urbane, suburbane și metropolitane de călători.

Contestatoarea susține că societatea înregistrează venituri impozabile fapt care determină ca “factura fiscală să fie deductibilă fiscal”, invocând în susținere prevederile punctului 1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, modificat și completat prin Ordinul ministrul economiei și finanțelor nr.3.421/2008, prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 Republicată, prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, susține că factura fiscală poate fi considerată document justificativ în sensul art.6 alin.(1) din Legea Contabilității nr.82/1991 deoarece are toate elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, iar la art.6 alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 se stipulează că responsabilitatea corectitudinii emiterii facturilor revine furnizorilor și nu beneficiarilor.

În baza documentelor justificative, societatea înregistrează în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile), invocând OMFP nr.3512/2008 care impune informațiile pe care trebuie să le conțină un document pentru a îndeplini calitatea de document justificativ.

Recunoașterea veniturilor la vânzarea mărfurilor se face atât în baza normei fiscale - Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cât și a normei contabile - OMFP nr.1752/2005 care are la bază un principiu fundamental de recunoaștere în contabilitate al evenimentelor economice, contabilitatea din România având unul din principii - “principiul contabilității de angajamente”. Astfel, se poate utiliza metoda estimării prevăzută în mod expres la art.14 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, respectiv art.67 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, petenta invocă prevederile art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei.

Ținând cont și de Hotărârea Curții Europene de Justiție care stipulează că “dreptul de deducere a TVA-ului de către o persoană impozabilă nu poate fi afectat de împrejurarea că o tranzacție este afectată de fraudă în materie de TVA dacă această persoană nu a cunoscut sau nu avea posibilitatea de a cunoaște această împrejurare”, precum și de practica națională sau europeană care nu face nicio diferențiere între condițiile ce trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului

de deducere al TVA și dreptul de deducere al cheltuielilor, fiind de notorietate faptul că unei TVA deductibile îi corespunde în mod cert și o cheltuială deductibilă, în aceste condiții, concluziile exprimate de Curte în privința unui impozit cum este TVA se aplică în mod corespunzător, prin analogie, și în cadrul exercitării dreptului de deducere al cheltuielilor aferente.

Astfel, având în vedere criteriul legăturii directe și imediate, respectiv legătura dintre operațiunile de achiziție de marfă și operațiunile de livrare de marfă, rezultă în mod evident și fără echivoc faptul că atât timp cât unui contribuabil i se recunoaște venitul din vânzarea mărfurilor trebuie în mod similar să i se recunoască și cheltuiala cu achiziția mărfii. Practica Curții Europene de Justiție este constantă în acest tip de spețe, fiind numeroase și consecvente deciziile care le soluționează, aceasta subliniind în mod repetat că “dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate fi limitat. În special acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor”.

Conform art.64 și art.65 din Codul de procedură fiscală, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului, constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Atâta timp cât aceste piese de schimb au intrat efectiv în gestiunea unității, fiind achitate furnizorilor, consumate prin bonuri de consum și înregistrate în contabilitate, sunt considerate documente justificative, care au stat la baza întocmirii documentelor contabile.

2. Cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturii nr.../...2012 reprezentând contravaloare achiziție anvelope și factura nr.../...2012 reprezentând contravaloare achiziții: calculator ABS, cutie de viteze, diferențial Mercedes, compresor climă, ambele facturi emise de către SC B SRL, petenta arată că data emiterii celor două facturi, iunie și iulie 2012 sunt perioade de activitate a societății, de funcționare normală a societății. Societatea B SRL devine inactivă începând cu data de 16.08.2012

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul SC C SRL, petenta arată că acestea au fost efectuate în baza contractelor de comodat încheiate între societate și persoanele fizice menționate, depuse ca anexă la contestație. Aceste autoturisme au fost utilizate de către societate în baza acestor contracte încheiate, deși proprietarul apărea înregistrat ca persoană fizică.

Concluzionând, petenta solicită diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar cu contravaloarea facturilor precizate în cadrul punctelor 1,2 și 3.

De asemenea, petenta arată că în accepțiunea sa, impozitul pe profit suplimentar este în sumă de ... lei aferent veniturilor în valoare de ... lei neînregistrate în contabilitate, conform facturii nr.../...2015, reprezentând venituri din chirii, iar TVA suplimentară este în sumă de ... lei, respectiv TVA nedeclarată rezultată din evidența contabilă a societății.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale

A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

Ținând cont că operațiunile înregistrate și contestate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației sunt aferente tranzacțiilor desfășurate cu A SRL, B SRL și C SRL, se vor reține strict aspectele constatate de organele de inspecție fiscală cu privire la tranzacțiile contestate.

În perioada verificată societatea a desfășurat activitate de transporturi urbane, suburbane și metropolitane de călători - CAEN 4931 și a obținut venituri din transport și din vânzarea de mărfuri (vânzare autobuze și piese rezultate din dezmembrări auto).

A. Cu privire la determinarea impozitului pe profit stabilit suplimentar: perioada verificată 28.02.2012 - 31.12.2015.

1. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturii emisă de societatea A SRL

În luna septembrie 2012 societatea deduce TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr.../...2012 emisă de SC A SRL Filiași, reprezentând contravaloarea achiziției: cutie de viteză, compresor, pompă de injecție, injectoare, în valoare totală de ... lei.

Prin adresa nr.../P2013 din ...2016 emisă de I.P.J. Mehedinți - Serviciul de investigare a criminalității economice, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../....2016, se comunică faptul că: “y și z în calitate de reprezentanți ai SC A SRL Filiași-Dolj, în perioada 2008-2014 au înregistrat în contabilitatea societății facturi fictive reprezentând aprovizionări mărfuri (materiale de construcții, utilaje, piese de schimb) Ulterior mărfurile au fost livrate, în același mod către SC X SRL Sântandrei.”

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “*La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*”

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Organele de inspecție fiscală au reținut că, urmare a prevederilor legale citate și a informațiilor primite de la I.P.J. Mehedinți - Serviciul de investigare a criminalității economice, rezultă faptul că bunurile înscrise în factura nr.../...2012 nu au fost livrate de către SC A SRL Filiași.

Astfel, cheltuielile cu piesele de schimb înregistrate în evidența contabilă în baza bonurilor de consum în sumă de ... lei sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din

Legea Contabilității nr.82/1991, prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile Deciziei V a ICCJ.

Organele de inspecție fiscală au făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.128 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a reverifica perioada supusă inspecției fiscale, în situația în care, în perioada următoare, va intra în posesia unor elemente/informații noi, necunoscute în prezent, în măsură să modifice rezultatele inspecției fiscale.

De asemenea, s-a menționat că a fost luată notă explicativă administratorului societății prin care s-a solicitat să se precizeze modul de derulare a tranzacțiilor cu SC A SRL Filiași și în ce scop au fost achiziționate bunurile. Domnul ..., în calitate de administrator a precizat că “eu nu mai îmi amintesc la cei 70 ani ai mei ce tranzacții au fost acum cinci ani cu aceste firme ... și nici dacă au existat contracte sau nu și nici cine a suportat transportul bunurilor”.

2. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturii emise de societatea B SRL

În perioada iunie - iulie 2012, societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei în baza următoarelor facturi emise de SC B SRL Filiași:

- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând anvelope (81 buc)
- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând calculator ABS, cutie viteză, diferențial Mercedes, compresor climă.

Din consultarea bazei de date ANAF - INFO PC - Detalii contribuabil a rezultat că:

- este în faliment din data de 12.05.2016
- declarată inactivă din data de 16.08.2012
- înregistrată în scopuri de TVA în perioada 23.06.2010 - 16.08.2012
- ultimul decont este depus în luna iunie 2012
- ultima declarație informativă cod 394 privind achizițiile și livrările pe teritoriul național este depusă în data de 25.07.2012
- activitatea principală “Colectarea deșeurilor nepericuloase” cod CAEN 3811
- organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Craiova au efectuat un control fiscal, prejudiciul transmis organelor de urmărire penală fiind în sumă de ... lei.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.../...2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Dolj, s-a constatat că “ținta activității acestei societăți a fost aceea de a crea atât o imagine cât mai legală și reală a provenienței bunurilor implicate în tranzacțiile economice cu SC X SRL cât și de a induce imaginea unui circuit al acestor bunuri, deoarece SC B SRL este principala spiță din lanțul de fraudă cu rol de colectare TVA și de degrevare a beneficiarilor, rolul acesteia fiind acela de a emite facturi fiscale aparent legale, care dau drept de deducere a TVA-ului pentru parteneri și care legalizează proveniența mărfurilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, urmare a prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a informațiilor primite de la organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Dolj, rezultă faptul că bunurile

înscrise în facturile nr.../...2012 și nr.../04.07.2012 nu au fost livrate de SC B SRL Filiași.

Astfel, cheltuielile cu piesele de schimb înregistrate în evidența contabilă în baza bonurilor de consum în sumă de ... lei sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile Deciziei V a ICCJ .

Organele de inspecție fiscală au făcut mențiunea potrivit căreia, își rezervă dreptul, în conformitate cu prevederile art.128 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a reverifica perioada supusă inspecției fiscale, în situația în care, în perioada următoare, va intra în posesia unor elemente/informații noi, necunoscute în prezent, în măsură să modifice rezultatele inspecției fiscale.

De asemenea, s-a menționat că a fost luată notă explicativă administratorului societății prin care s-a solicitat să se precizeze modul de derulare a tranzacțiilor cu SC B SRL și în ce scop au fost achiziționate bunurile. Domnul ..., în calitate de administrator a precizat că “răspunsul este același, eu nu mai îmi amintesc la cei 70 ani ai mei ce tranzacții au fost acum cinci ani cu aceste firme ... și nici dacă au existat contracte sau nu și nici cine a suportat transportul bunurilor”.

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la societatea C SRL

În perioada iunie 2013 - august 2014, societatea a înregistrat în conturile 6024, 611, 604, 628 suma de ... lei reprezentând contravaloare piese și manoperă, facturate de SC C SRL Arad, astfel:

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând plăcuțe frână și senzor. Pe factura este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând filtru motorină, spray de curățat, ulei servo direcție, înlocuit filtru combustibil, montat/demontat furtun. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de 368 lei, reprezentând manoperă și piese auto. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- factura nr.../...2013 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei reprezentând materiale diverse, filtru ulei, șurub bloc hidraulic, placă electronică, spray curățat, înlocuit placă electronică, adaptare trepte CVA, programare calculator. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- factura nr.../...2014 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând avans comandă 7789. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- factura nr.../...2014 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând avans comandă 208997. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;
- factura nr.../...2014 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând computer, garnitură stop, materiale diverse, colier plastic, înlocuit calculator. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;
- factura nr.../...2014 în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând materiale diverse, verificat date adaptare cutie, înlocuire filtru aer motor, înlocuit bielele bară stabilizatoare față, înlocuit filtru praf climă. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... și din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar

Urmare a celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au reținut că suma de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

- pentru anul 2013 suma de ... lei
- pentru anul 2014 suma de ... lei.

În concluzie: urmare inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, venituri neînregistrate în sumă de ... lei, consecința fiscală fiind:

- diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei
- impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

B. Cu privire la determinarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar: perioada verificată 12.03.2012 - 01.11.2015.

1. Cu privire la achizițiile de la societatea A SRL

În luna septembrie 2012 societatea deduce TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr.../...2012 emisă de SC A SRL Filiași, reprezentând contravaloarea achiziției: cutie de viteză, compresor, pompă de injecție, injectoare, în valoare totală de ... lei.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 1, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, baza legală art.145 alin.(1) și (2), art.146 alin(1) lit.b), art.151² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Cu privire la achizițiile de la societatea B SRL

În perioada iunie - iulie 2012, societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de ... lei în baza următoarelor facturi emise de SC B SRL Filiași:

- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând anvelope (81 buc)
- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei reprezentând calculator ABS, cutie viteză, diferențial Mercedes, compresor climă.

Potrivit decontului trimestrial aferent lunii iunie 2012 (ultimul depus la organul fiscal teritorial) societatea declară livrări în suma de ... lei (baza impozabila) și TVA colectată în sumă de ... lei.

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 2, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, baza legală art.134 alin.(1) - (3), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1), art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) lit.b) și art.151² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Cu privire la achizițiile efectuate de la societatea C SRL

În perioada iunie 2013 - august 2014, societatea a înregistrat în conturile 6024, 611, 604, 628 suma de ... lei reprezentând contravaloare piese și manoperă, facturate de SC C SRL Arad

Având în vedere argumentația din partea referitoare la impozitul pe profit, expusă la litera A) punctul 5, integral aplicabilă prin analogie, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, baza legală art.145 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie: urmare inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei și care a fost diminuată cu TVA în sumă de ... lei stabilită prin decizii de impunere, rezultând o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

Societatea X SRL are ca obiect principal de activitate “...” - cod CAEN

A. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei respectiv, să se pronunțe asupra diminuării masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în factura de achiziție emisă de către A SRL, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, operațiunea derulată de petentă cu firma parteneră A SRL face obiectul Dosarului Penal nr.../2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți.

În fapt, societatea X SRL, a înregistrat în evidența contabilă factura nr.../...2012 emisă de către societatea A SRL, în calitate de furnizor, în valoare totală de de ... lei din care, baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea piese auto: cutie de viteză, compresor climă, pompă de injecție și injectoare.

În perioada 30.09.2012 - 30.04 2013, cheltuielile cu piesele de schimb au fost înregistrate în contabilitate în baza bonurilor de consum, astfel:

- bon consum nr.../...2012 în sumă de ... lei

- bon consum nr.../...2012 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2013 în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit în sumă de ... și TVA în sumă de ... lei pentru achiziția de piese de schimb efectuată de la societatea A SRL, întrucât s-a reținut faptul că, prin adresa nr...2013 din ...2016 emisă de I.P.J. Mehedinți - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../...2016, se comunică faptul că: *“y și z în calitate de reprezentanți ai SC A SRL Filiași-Dolj, în perioada 2008-2014 au înregistrat în contabilitatea societății facturi fictive reprezentând aprovizionări mărfuri (materiale de construcții, utilaje, piese de schimb) Ulterior mărfurile au fost livrate, în același mod către SC X SRL Sântandrei.”*

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei este aferent cheltuielilor în sumă de ... lei, înregistrate în baza bonurilor de consum emise în perioada septembrie - decembrie 2012 iar, cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în baza bonului de consum emis în luna aprilie 2013, nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Ordonanța din data de 17.10.2016 din Dosar nr.../2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți rezultă că *“ (...) C. Pentru SC X SRL Sântandrei aferent lunii septembrie 2012*

1. Expertul va stabili dacă SC X SRL Sântandrei a înregistrat în contabilitatea firmei facturile fiscale emise de de SC A SRL Filiași și va menționa care este valoarea totală a achizițiilor contabilizate pentru fiecare furnizor în parte, dacă au fost achitate și în ce modalitate.

2. Expertul va stabili dacă SC X SRL Sântandrei a considerat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu mărfurile din facturile fiscale menționate la obiectivul nr.1. Sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond, de către fiecare factură fiscală în parte, pentru a fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil?

3. Expertul va stabili dacă SC X SRL Sântandrei a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale menționate la obiectivul nr.1. Sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond, de către fiecare factură fiscală în parte, pentru exercitarea dreptului de deducere?

4. Expertul va stabili dacă SC X SRL Sântandrei a obținut efectiv sume de bani cu titlu de rambursări (restituiri) de tva de la bugetul general consolidat prin cereri formulate sau a compensat prin deconturile de tva depuse taxa pe valoarea adăugată de plată cu taxa pe valoarea adăugată de restituit. Care este valoarea acestora?

5. Expertul va stabili dacă bunuri cu denumirea celor înscrise în facturile fiscale având menționat ca furnizor societățile de la obiectivul nr.1, care au fost înregistrate în contabilitate de către SC X SRL Sântandrei și care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale considerate fictive, există în patrimoniul beneficiarului final ca obiecte de inventar, materiale încorporate în lucrări

pentru care au fost întocmite documente justificative, mijloace fixe în exploatare sau stocuri de mărfuri.

6. *Expertul va stabili dacă mărfurile menționate în facturile de aprovizionare ale SC X SRL Sântandrei de la SC A SRL Filiași se regăsesc (în cantități și tipo- dimensiuni) în facturile de aprovizionare ale acestora de la SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SA și SC ... SRL. Expertul va stabili care este adaosul comercial total pentru acestetranzații pentru fiecare societate în parte.*

7. *Expertul va stabili, conform documentelor contabile întocmite, pentru tranzacțiile menționate la obiectivul nr.6 (SC X SRL Sântandrei → furnizor 1 → furnizor 2), data aprovizionării și data livrării, mijlocul de transport al mărfurilor, locul de încărcare și locul de descărcare.*

8. *Expertul va stabili valoarea prejudiciului cauzat bugetului de stat de către SC X SRL Sântandrei dacă achizițiile de mărfuri de la SC A SRL Filiași **ar fi nerezale** (așa cum rezultă din verificările efectuate de organele de cercetare penală - declarațiile administratorilor societăților - sau din verificările organelor fiscale). Expertul va întocmi în acest sens pentru fiecare societate în parte un tabel care va cuprinde: denumire sortiment marfă; cantitate marfă; valoare marfă; TVA dedus; impozit pe profit diminuat, total general.*

9. *In situația în care facturile emise de SC A SRL Filiași sunt fictive, însă SC X SRL Sântandrei poate dovedi existența efectivă a mărfurilor, să se calculeze cu cât a fost prejudiciat bugetul de stat prin înregistrarea în contabilitate a facturilor fictive emise de societățile menționate mai sus, prin calcularea TVA și impozit pe profit la diferența dintre prețul mărfurilor înscris pe facturi și prețul mediu de circulație al mărfurilor de la data desfășurării relațiilor comerciale presupus fictive.”*

Prin adresa nr...2013 din ...2016 emisă de I.P.J. Mehedinți - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG_REG .../...2016, se arată că“În vederea soluționării dosarului penal nr.../2013, în care se efectuează cercetări față de mai multe persoane printre care y, z, q, (...) X, (...) cercetați sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, complicitate la evaziune fiscală și spălare de bani, (...) constând în aceea că: y, z și q, în calitate de administratori sau reprezentanți ai (...), SC X SRL Filiași, (...) în perioada 2008-2014 au înregistrat în contabilitatea societăților mai multe facturi fictive, reprezentând aprovizionări mărfuri (materiale de construcții, utilaje, piese de schimb, ...) de la (...).

Ulterior mărfurile au fost livrate sau au fost prestate servicii, în același mod către: (...), SC X SRL Sântandrei, (...) administrate de: (...), x, (...), operațiuni comerciale care în realitate nu erau reale. Prin aceste operațiuni au dedus ilegal TVA și au majorat nejustificat cheltuielile, sustrăgându-se astfel de la plata către bugetul de stat a TVA și a impozitului pe profit. (...).”

În drept, sunt aplicabile prevederile art.277 “Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă” alin.(1) lit.b), alin.(4) și art.279 “Soluții asupra contestației” alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când: [...]

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

[...]

(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.”

Art.279 *“[...] (5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

Potrivit acestor prevederi legale, există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedura administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin operațiunile înregistrate de beneficiarul **X SRL** cu furnizorul A SRL, au fost generate înregistrări contabile care ar putea presupune o situație artificială cu scopul sustragerii de la plata unor obligații fiscale legal datorate de societate. Astfel, înregistrările în evidența contabilă a societății verificate ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017, contestată, și soluția ce se va adopta în Dosarul penal nr.../2013, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 din Codul de procedură penală, 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”*.

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

să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că, operațiunea efectuată are implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunii declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Potrivit Legii nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările ulterioare, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii. A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.../...2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea cauzei penale, apreciind că *“există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate care au fost sesizate ca fiind fictive, la existența unei fraude de tip carusel în care este parte și societatea reclamantă, instanța apreciind că **autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ, dacă reclamanta intimată are sau nu dreptul la deducerea sumei reprezentând taxa pe valoarea adăugată [...], de a fi verificată pe fond legalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală prin care s-a refuzat dreptul de deducere.”***

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

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată prin cazul C-255/02 Halifax - Others, Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizând următoarele: *“atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită”*.

Totodată, se reține că practica judiciară europeană precizează prin Decizia CEJ 419/2002 următoarele: *“pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute. Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”*

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 - C-439/04 și C-440/04, Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik - C-285/11.)

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, până la finalizarea cauzei penale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”, ulterior soluționării definitive a Dosarului Penal nr.../2013 aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Mehedinți.

De asemenea, pct.10.2. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că:

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

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea Dosarului Penal nr.97/P/2013, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.277.”,

se va suspenda soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei din care, impozit pe profit în sumă de ... și TVA în sumă de ... lei, precum și reconsiderarea operațiunii de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate în baza bonului de consum emis în luna aprilie 2013 și care nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța asupra diminuării masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către B SRL, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au fundamentat starea de fapt cu constatări proprii consemnate prin actul administrativ fiscal contestat.

În fapt, în perioada iunie - iulie 2012, **X SRL** a înregistrat cheltuieli în sumă totală de ... lei în baza următoarelor facturi emise de B SRL Filiași:

- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare anvelope (81 buc)
- factura nr.../...2012 în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare calculator ABS, cutie viteză, diferențial Mercedes, compresor climă.

În perioada 31.10.2012 - 31.12 2013, cheltuielile cu piesele de schimb au fost înregistrate în contabilitate în baza bonurilor de consum, astfel:

- bon consum nr.../...2012 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2012 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2012 în sumă de ... lei.
- bon consum nr.../...2013 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2013 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2013 în sumă de ... lei
- bon consum nr.../...2013 în sumă de ... lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017 încheiat urmare inspecției fiscale efectuată la **X SRL**, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .../...2013, încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, în urma inspecției fiscale desfășurate la **B SRL**, furnizor de articole auto al **X SRL**, se precizează că: *“ținta activității acestei societăți a fost aceea de a crea atât o imagine cât mai legală și reală a provenienței bunurilor implicate în tranzacțiile economice cu SC X SRL cât și de a induce imaginea unui circuit al acestor bunuri, deoarece SC B SRL este principala sursă din lanțul de fraudă cu rol de colectare TVA și de degrevare a beneficiarilor, rolul acesteia fiind acela de a emite facturi fiscale aparent legale, care dau drept de deducere a TVA-ului pentru parteneri și care legalizează proveniența mărfurilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată”* precum și faptul că din consultarea bazei de date ANAF - INFO PC - Detalii contribuabil a rezultat că:

- este în faliment din data de 12.05.2016
- declarată inactivă din data de 16.08.2012
- înregistrată în scopuri de TVA în perioada 23.06.2010 - 16.08.2012
- ultimul decont este depus în luna iunie 2012
- ultima declarație informativă cod 394 privind achizițiile și livrările pe teritoriul național este depusă în data de 25.07.2012
- activitatea principală “Colectarea deșeurilor nepericuloase” cod CAEN 3811.

Astfel, urmare a prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a informațiilor primite de la organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, echipa de inspecție fiscală a considerat că bunurile înscrise în facturile nr.../...2012 și nr.../...2012 nu au fost livrate de **B SRL** Filiași iar, suma de ... lei, reprezentând contravaloarea pieselor de schimb, ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea Contabilității nr.82/1991 și a Deciziei V a ICCJ, au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei este aferent cheltuielilor în sumă de ... lei, înregistrate în baza bonurilor de consum emise în perioada octombrie - decembrie 2012 iar, cheltuielile în sumă de .. lei, înregistrate în baza bonurilor de consum emise în perioada februarie - decembrie 2013, nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Totodată, echipa de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de la furnizorul **B SRL**, baza legală art.134 alin.(1) - (3), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Aceste dispoziții legale se coroborează cu prevederile referitoare la rezultatul inspecției fiscale, stipulate la art.131 din același act normativ, potrivit cărora:

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. [...].

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

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

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, decizia de impunere, care cuprinde diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale, se emite în baza raportului de inspecție fiscală întocmit la finalizarea inspecției fiscale, în care se consemnează constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, organul de inspecție fiscală având obligația de a motiva decizia de impunere emisă pe bază de probe sau constatări proprii.

Or, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, mai sus explicitate, **organele de inspecție fiscală aveau obligația motivării Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017, contestată, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD.../...2017, pe bază de probe sau constatări proprii.**

Se reține că în același sens, instanța judecătorească s-a pronunțat într-o speță similară prin Decizia nr.160/2008, în ale cărei considerente se precizează “Din analiza deciziei de impunere nu rezultă probele și constatările proprii ale organului fiscal la care face referire art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală, deci nu este motivată în fapt, ceea ce duce la constatarea că a fost încheiată cu încălcarea dispozițiilor legale din Codul de procedură fiscală”.

Se reține că echipa de inspecție fiscală a ținut să facă mențiunea în Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD.../...2017 că “Din consultarea bazei de date ANAF - INFO PC - Detalii contribuabil a rezultat că:

- este în faliment din data de 12.05.2016
- declarată inactivă din data de 16.08.2012
- înregistrată în scopuri de TVA în perioada 23.06.2010 - 16.08.2012
- ultimul decont este depus în luna iunie 2012
- ultima declarație informativă cod 394 privind achizițiile și livrările pe teritoriul național este depusă în data de 25.07.2012
- activitatea principală “Colectarea deșeurilor nepericuloase” cod CAEN 3811, fără însă să înțeleagă să precizeze care este influența fiscală a acestei *constatări proprii*, respectiv în ce fel aceasta influențează deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, înscrise în facturile emise de B SRL, în calitate de

furnizor.

Așadar, având în vedere cele expuse mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societatea verificată în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, limitându-se la a prelua în raportul întocmit în urma finalizării inspecției fiscale generale la **X SRL**, constatările organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Dolj - Activitatea de Inspecție Fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-DJ .../...2013 încheiat urmare inspecției fiscale desfășurate la **B SRL**, furnizor de articole auto al **X SRL**, fără însă să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului verificat și invocând temeieri de drept fără a avea la bază probe sau constatări proprii, astfel că **organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare de către organele de inspecție fiscală a obligațiilor fiscale în cauză**, în condițiile în care, din conținutul actului administrativ fiscal atacat nu rezultă care sunt constatările proprii ale organelor de inspecție fiscală în baza cărora și-au întemeiat convingerea că pentru taxa pe valoarea adăugată și cheltuiala înscrise în facturile emise de **B SRL**, societatea contestatoare nu are drept de deducere.

Din punct de vedere fiscal, în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere.

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

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

a) operațiuni taxabile; (...)”

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ

Art.146 *“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

(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 sau 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; (...)”

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Potrivit prevederilor art.155 “Facturarea” alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

[...]

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.”

În materia impozitului pe profit, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

La art.21 din același act normativ, se prevede:

“(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;”

Normele metodologice:

“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 prevederilor legale, 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.

Totodată, în ce privește legislația contabilă, sunt aplicabile prevederi legale din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare:

Art.6 *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

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

În cauza dedusă judecării se are în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept, așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr.81/1994 și Decizia 136/1994 că “interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

“45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, 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 sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”

Prin urmare, în speță, devin incidente prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, respectiv prevederile stipulate la art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, la art.113 “Obiectul inspecției fiscale” alin.(1) - alin.(2) din același act normativ se stipulează:

“(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție 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;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

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;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

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. iar potrivit prevederilor art.118 “Reguli privind inspecția fiscală” alin.(5):

“(1) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.*”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, se reține că organul de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuia să analizeze toate actele și faptele care au rezultat din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, trebuia să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice relevante pentru impunere, revenindu-i sarcina de a-și motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, pentru ca organul de soluționare a contestației să poată face aplicarea prevederilor stipulate la art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.(...)”

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, precum și prevederile legale în materie, în speța se va face aplicațiunea prevederilor art.2796 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

(3) *Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului*

desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-HD .../...2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, precum și reconsiderarea operațiunii de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate în baza bonurilor de consum emise în perioada februarie - decembrie 2013 și care nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă în drept a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

La reanalizarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală vor stabili dacă documentele justificative, evidențele - financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă sunt relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, dacă cheltuielile au fost efectuate de petentă în scopul realizării de venituri impozabile și dacă petenta îndeplinește toate condițiile de fond și de formă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu dispozițiile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal; potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

C. Cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra diminuării masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către C SRL (piese auto și manoperă), precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care nici la inspecția fiscală și nici la contestație, societatea nu probează cu documente necesitatea și

prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În fapt, X SRL a înregistrat în perioada iunie 2013 - august 2014 ca și cheltuieli deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, următoarele:

- *factura nr.../...2013* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea plăcuțe frână și senzor. Pe factura este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea filtru motorină, spray de curățat, ulei servo direcție, înlocuit filtru combustibil, montat/demontat furtun. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2013* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea manoperă și piese auto. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2013* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea materiale diverse, filtru ulei, șurub bloc hidraulic, placă electronică, spray curățat, înlocuit placă electronică, adaptare trepte CVA, programare calculator. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2014* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de .. lei, reprezentând contravaloarea avans comandă 7789. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2014* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea avans comandă 208997. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2014* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea computer, garnitură stop, materiale diverse, colier plastic, înlocuit calculator. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar ...;

- *factura nr.../...2014* în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea materiale diverse, verificat date adaptare cutie, înlocuire filtru aer motor, înlocuit bielele bară stabilizatoare față, înlocuit filtru praf climă. Pe factură este înscris numărul de înmatriculare ... iar din consultarea bazei de date s-a constatat că acesta a fost atribuit autoturismului ..., proprietar

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reținând că **suma totală de ... lei** reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către C SRL (piese auto și manoperă), este cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din același act normativ, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a **taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei** aferentă facturilor de achiziții emise de către C SRL.

În drept, în materia impozitului pe profit, pe perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.(...)”

coroborate cu prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din același act normativ, unde se specifică :

“(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. (...)”

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pct.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.”*

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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.

Tododată, potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente, în speța, factura, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

În materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

a) operațiuni taxabile;...”

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din interpretarea textelor de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Organul de soluționare a contestației reține că, prin utilizarea sintagmei *“dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)”*, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv că scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Simpla achiziție a unui bun sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ, în speța, factura, pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Potrivit doctrinei, bunurile și serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că achizițiile de la C SRL, reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea achiziționării bunurilor și serviciilor (piese auto și manoperă) și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, precum și criteriul efectuării achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile, criterii fundamentale ale deductibilității.

Justificarea utilizării efective a autoturismelor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor și a exercitării dreptului de deducere a taxei, aferente tranzacțiilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Așa cum a arătat și petenta prin contestația formulată, **X SRL** nu deține în patrimoniu autoturismele care au făcut obiectul achiziționării bunurilor și serviciilor (piese auto și manoperă) facturate de către C SRL, proprietarii acestora figurând înregistrați ca persoane fizice.

Mai mult, deși în motivarea contestației cu privire la achizițiile efectuate de la furnizorul C SRL, contestatoarea invocă în esență faptul că acestea au fost efectuate în baza contractelor de comodat încheiate între societate și persoanele fizice menționate, totuși în dovedirea afirmației societatea nu a prezentat contracte de comodat, la dosarul contestației neregăsindu-se contractele de comodat, așa cum susține petenta în contestația formulată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au arătat că atât în timpul inspecției fiscale cât și o dată cu introducerea contestației, societatea nu a prezentat contractele de comodat.

Ca urmare, cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, etc, facturate de către C SRL nu sunt cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, **X SRL**.

De asemenea, și în cazul în care s-ar fi demonstrat că vehiculele sunt în folosința persoanei impozabile, **X SRL**, petenta nu prezintă documente din care să rezulte că vehiculele pentru care s-au angajat cheltuielile în cauză, au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice respectiv, foi 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, documente care să facă dovada că aceste vehicule se încadrează în excepțiile prevăzute de art.145¹ “Limitări speciale ale dreptului de deducere” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și definite la pct.45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că, deși petenta a susținut în contestația formulată o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de la C SRL a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și d) din Codul de procedură fiscală.

Simpla enunțare a faptului că “Aceste autoturisme au fost utilizate de către societate în baza acestor contracte încheiate, deși proprietarul apărea înregistrat ca persoană fizică” nu echivalează cu o motivare în fapt și drept a contestației.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

Art.72 “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care

există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

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

“(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.(...)”

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Față de prevederile legale și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele invocate nu sunt de natură a proba necesitatea și prestarea efectivă a achizițiilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, așa cum prevede legea fiscală aplicabilă, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către C SRL, precum și neacordarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă în sumă de ... lei, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: “*Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

Aferent tranzacțiilor desfășurate cu C SRL, organele de inspecție fiscală nu au determinat impozit pe profit suplimentar, societatea înregistrând la nivelul anilor 2013 și 2014, pierdere fiscală.

D. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care, societatea contestatoare nu a respectat dispozițiile obligatorii ale art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv prin contestația formulată nu a prezentat motivele de fapt și de drept care să se refere la fondul cauzei.

În fapt, din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură, organul de soluționare a contestației a constatat faptul că, în cuprinsul contestației formulată de **X SRL** nu sunt invocate temeuri de drept și nu sunt prezentate argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală conform art.73, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../...2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017, contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, motivele de fapt și de drept reținute fiind următoarele:

1. Începând cu data de 01.11.2015, societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de către organul fiscal pentru nedepunerea deconturilor de TVA pe perioada iulie - octombrie 2015.

Având în vedere prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoare adăugată aferenta bunurilor aflate în stoc, activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție precum și a mijloacelor fixe la valoarea ramasă neamortizată, în momentul trecerii la regimul de scutire și au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

2. Începând cu data de 01.01.2013, societatea aplică sistemul TVA la încasare.

Așa cum s-a menționat, începând cu data de 01.11.2015 societății i-a fost anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA de către organul fiscal.

Potrivit balanței de verificare întocmită la 31.10.2015, societatea prezintă un sold la contul 4428.TI “TVA neexigibilă-încasare” în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale, în baza art.156³ alin.(10) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

3. În luna septembrie 2015, SC X SRL a omis să înregistreze în evidența contabilă factura nr.../...2015 emisă către SC D SRL în valoare de ... lei cu TVA în sumă de ... lei reprezentând contravaloare chirie autobuz.

Urmare inspecției fiscale s-a colectat TVA în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. În perioada 01.01.2012-31.10.2015, societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă cheltuielilor de protocol înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate” în sumă totală de ... lei, care au depășit plafonul limitei legale.

Urmare inspecției fiscale s-a colectat TVA în suma de ... lei, baza legală art.128 alin.(15) lit.a) și alin.(16) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

5. În luna decembrie 2013, societatea a emis factura nr.../...2013 către SC E SRL Ilfov, reprezentând contravaloare avans marfă în valoare de ... lei. Factura nu conține TVA.

Potrivit extrasului de cont emis de Banca Transilvania în data de 05.12.2013, societatea petentă a încasat suma de ... lei de la SC E SRL.

Urmare inspecției fiscale s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

6. În luna aprilie 2014, societatea a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr.../...2014 emisă de PFA ..., în valoare de ... lei. Factura nu conține TVA.

Urmare inspecției fiscale nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în ... lei, baza legală art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie: urmare inspecției fiscale, aferent operațiunilor înregistrate de către petentă și detaliate mai sus, s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei și care a fost diminuată cu TVA în sumă de ... lei stabilită prin decizii de impunere emise în anul 2015, rezultând o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere, în raport de documentele existente la dosarul cauzei, Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere și “Situția privind impozitul pe profit suplimentar”, se rețin următoarele:

1. Aferent perioadei verificate 28.02.2012 - 31.12.2015, s-a determinat o diferență de impozit pe profit în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei - aferentă anului 2012
- ... lei - aferentă anului 2015.

2. Urmare inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit în sumă de ... lei, venituri neînregistrate în sumă de ... lei, consecința fiscală fiind:

- diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei
- impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

3. În anul 2015, aferent profitului impozabil evidențiat de către societate, organele de inspecție fiscală au reținut că petenta nu a constituit și declarat la organul fiscal impozit pe profit.

4. Deși petenta a înțeles să conteste impozitul pe profit în sumă de ... lei (... lei minus ... lei - impozitul pe profit aferent veniturilor neînregistrate în sumă de ... lei din factura nr.../...2015 emisă către SC D SRL, impozit pe profit acceptat de către contribuabil) operațiunile înregistrate și contestate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul contestației sunt aferente tranzacțiilor desfășurate cu A SRL, B SRL și C SRL, localizate la nivelul anilor 2012, 2013 și 2014.

5. Aferent operațiunilor înregistrate de societate, așa cum au fost ele detaliate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală:

- înregistrarea în luna septembrie 2015 a sumei de ... lei în contul 626 “Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” în baza facturii nr.../...2015 emisă de SC F SRL, reprezentând contravaloare achiziție cornier, cu încălcarea prevederilor art.12 alin.(1) din Legea Contabilității nr.82/1991 Republicată

- înregistrarea în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015 a sumei de ... lei pe costuri în contul 6581 “Cheltuieli privind amenzile și penalitățile” cu încălcarea prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În concluzie: urmare inspecției fiscale, aferent operațiunilor înregistrate de către petentă la nivelul anului 2015 și detaliate mai sus, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei aferent unui profit impozabil în sumă de ... lei, profit impozabil determinat pe cumulat astfel: ... lei profit impozabil stabilit de agentul economic + ... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală (... investiție, ... lei venituri neînregistrate, ... lei amenzi și penalități) - ... lei pierdere fiscală de recuperat.

6. Din totalul impozitului pe profit determinat suplimentar la nivelul anului 2015 în sumă de ... lei, agentul economic a acceptat ca fiind datorat impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent veniturilor neînregistrate în sumă de ... lei din factura nr.../...2015 emisă către SC D SRL, rezultând o diferența de impozit pe profit stabilit în suplimentar și contestat în sumă de ... lei.

Astfel, referitor la constatările motivate de către organele de inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, incluse în suma contestată, prin contestația formulată, petentul nu aduce niciun argument de fapt și de drept și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să infirme aceste constatări.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”

coroborat cu prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

pct.11.1. *“Contestația poate fi respinsă ca: (...)*

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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:

“(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.”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din același act normativ: *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...].”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele 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 că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii

administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **X SRL**, deși contestă impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA în sumă totală de ... lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr.F-HD .../....2017 cu privire la aceste creanțe fiscale principale, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "*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*", se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **X SRL** pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit aferent anului 2012
- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

și reconsiderarea operațiunii de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în factura de achiziție emisă de către A SRL și care nu au influențat impozitul pe profit

suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală, procedura urmând a fi reluată la data la care motivul suspendării a încetat definitiv.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit aferent anului 2012

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată

și reconsiderarea operațiunii de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către B SRL și care nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la data de 31.12.2013, pierdere fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speța precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la TVA în sumă de ... lei, precum și reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de ... lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal a cheltuielilor înscrise în facturile de achiziții emise de către C SRL și care nu au influențat impozitul pe profit suplimentar, societatea înregistrând la nivelul anilor 2013 și 2014, pierdere fiscală.

4. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HD .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- X SRL

- AJFP Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor

pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,