



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Sector 5, .X.
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.325/2016
privind soluționarea contestației formulate de
.X. SRL – în insolvență din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 1482/02.08.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./14.07.2016, cu privire la contestația formulată de **.X. SRL – în insolvență**, având sediul social în .X., .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X./1994, împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., prin .X., în calitate de administrator special, numit prin Hotărârea Adunării Generale a Asociaților din data de 06.06.2016, anexata în copie la dosarul cauzei.

Societatea contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

Chiar și în raport de data emiterii deciziei de impunere contestate, respectiv la data de 12.05.2016, contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată la data de 22.06.2016, așa cum reiese din ștampila Oficiului Poștal aplicată pe originalul plicului anexat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art. 269, art.270 alin.1 și art. 272 alin.5 lit. a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL – în insolvență (numită în continuare .X. sau societatea) din .X., anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., .X. SRL – în insolvență susține următoarele :

Inspecția fiscală a avut ca obiect verificarea perioadei 01.01.2009 – 31.12.2014, perioadă pentru care operațiunile efectuate de societate au fost corect și complet evidențiate în documentele interne și declarațiile depuse. Cu toate acestea, organele de inspecție fiscală, în mod netemeinic și nelegal, au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și a accesoriilor aferente, invocând prevederile legale aplicabile în materie.

De asemenea, .X. susține că inspecția fiscală a fost efectuată superficial, cu nerespectarea dispozițiilor art.5 – art.7 și art.12 – art.14 din Codul de procedură fiscală, fapt ce a determinat stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina sa.

a. Considerații cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei

A. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au apreciat în mod eronat că .X. nu poate prezenta documente aferente unor achiziții de la persoane fizice și societăți comerciale din care să rezulte că cerealele au fost achiziționate în mod real. În mod evident organul fiscal a pus accent pe forma și nu pe realitatea tranzacțiilor economice, neacordând drept de deducere pentru costul efectiv aferent cerealelor achiziționate de la persoane juridice (.X.), în baza facturilor emise de acestea, dar și de la persoane fizice, în baza borderourilor de achiziții. Mai mult, cerealele achiziționate au fost revândute pe baza de facturi, operațiunile fiind evidențiate în contabilitate și declarate în Declarațiile D300 și D394.

Totodată, societatea apreciază că prin recunoașterea veniturilor ca fiind impozabile, organele fiscale atrag și caracterul de legalitate al acestora, ceea ce conduce la caracterul de legalitate al cheltuielilor efectuate pentru obținerea acestora.

.X. consideră că simplul fapt că pe lanțul comercial, unele societăți nu au putut justifica cu documente vânzarea cerealelor nu îi poate fi opozabil întrucât nu are posibilitatea de a verifica, la momentul achiziției, situația partenerilor.

Totodata, societatea precizeaza ca nu trebuie facuta raspunzatoare pentru faptul ca unele persoane fizice care au efectuat livrari catre ea, au depasit plafonul de scutire si nu s-au inregistrat in scopuri de TVA.

De asemenea, .X. sustine ca toate operatiunile derulate cu persoane fizice au fost efectuate prin intermediul agentilor de colectare, iar acestia au colectat cerealele de la tarani si au intocmit borderourile de achizitie.

Cheltuielile inregistrate de societate cu marfurile achizitionate de la furnizori, persoane juridice si fizice, reprezinta cheltuieli legate de costul cerealelor, inregistrate in evidenta contabila, concomitent la momentul inregistrarii de venituri impozabile si au loc doar in corelatie directa cu veniturile realizate din vânzarea acestora.

Societatea considera ca a respectat prevederile art. 19 si art. 21 din Codul fiscal iar prin raportul de inspectie fiscala coroborat cu prevederile art. 11 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala realizeaza o dubla impozitare. Astfel, desi se anuleaza deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de la un contribuabil inactiv, se accepta sa colecteze impozit din veniturile obtinute de pe urma valorificarii acestor achizitii de doua ori.

Pe cale de consecință, societatea apreciaza că se impune admiterea contestației pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei și a accesoriilor aferente, întrucât acestea au fost stabilite în mod eronat.

B. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

.X. precizează că organele fiscale, în mod nelegal și netemeinic, afirmă că nu se pot prezenta documentele prevăzute de lege pentru serviciile de transport achiziționate întrucât facturile nu ar fi însoțite de documente justificative, respectiv CMR-uri, cu toate că acestea nu sunt impuse de prevederile legale aplicabile în materie. Mai mult, faptul că o serie de societăți (.X.) nu au declarat la organele fiscale prestațiile efectuate, nu îi poate fi imputat întrucât fiecare partener de afaceri este responsabil pentru înregistrările efectuate sau declarațiile ce ar trebui depuse.

Referitor la relația comercială cu .X. SRL, societatea precizează că aceasta este prestatoare de servicii de cântărire și depozitare, dar și de servicii de transport cereale, motiv pentru care a încheiat contract de transport. .X. menționează că transportul cerealelor din câmp în depozite a fost efectuat pe baza tichetelor de cântar și a avizelor de însoțire a mărfii, .X. SRL utilizând pentru transport motorină din depozitele .X.. .X. a realizat plata

serviciilor prin compensare, astfel că răspunzătoare pentru justificarea transportului cerealelor la clienți este .X. SRL.

Similar, în cazul societății .X. SRL, întrucât aceasta dispune de mijloace de transport și personal de specialitate (șoferi), este răspunzătoare pentru dovedirea efectuării transportului de cereale.

.X. a mai derulat operațiuni economice de transport și cu societățile .X.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de transport de la .X. SRL, realizate de .X. în cursul anului 2009, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

În consecință, societatea apreciază că se impune admiterea contestației și pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și pentru accesoriile aferente.

C. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că a achiziționat motorină pe care a livrat-o către terți, astfel că această motorină nu a fost utilizată pentru necesități proprii.

Organele de inspecție fiscală afirmă, în mod eronat, că societatea fie nu a putut prezenta documente prevăzute de lege pentru a justifica achizițiile efectuate, fie facturile prezentate nu sunt însoțite de documente justificative. Mai mult, nu este culpa societății faptul că unii din partenerii săi nu și-au îndeplinit obligațiile declarative. De asemenea, declararea ca inactivi a unor furnizori a fost făcută după perioada în care aceștia au furnizat motorină către .X..

Organele de inspecție fiscală precizează că facturile emise de furnizori îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal, apreciind, însă, că nu se poate confirma realitatea tranzacțiilor efectuate, fără a aduce nicio dovadă în acest sens.

În susținerea contestației, societatea invocă atât jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, cât și Decizia nr. .X./2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În ceea ce privește achizițiile de motorină de la .X. SRL și .X. SRL, realizate de .X. în cursul anului 2009, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

Având în vedere aspectele de mai sus, societatea solicită admiterea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și pentru accesoriile aferente.

D. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că a achiziționat materialele de construcții în vederea realizării unor obiective ce urmau să fie vândute și susține că deține toate documentele care fac dovada edificării și existenței acestora.

Faptul că .X. SRL nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, iar ulterior s-a dizolvat, nu poate fi imputat .X..

În ceea ce privește achizițiile de materiale de construcții de la .X. SRL, efectuate în cursul anului 2009, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

În consecință, având în vedere cele precizate, societatea consideră că se impune admiterea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente.

E. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că înțelege să conteste suma de .X. lei aferentă achiziției unui rezervor combustibil cu o capacitate de .X. lei întrucât aceasta a fost eronat calculată de organele de inspecție fiscală.

F. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

.X. afirmă că suma de .X. lei aferentă, conform organelor de inspecție fiscală, achiziției unei mori cu ciocănele, piese de schimb, servicii de reparatii, a fost stabilită în mod eronat de acestea ca fiind cheltuială nedeductibilă.

În susținerea contestației, societatea precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente, care au fost ignorate, din care rezultă că a achiziționat coajă de soia și de floarea soarelui, produse procesate cu ajutorul morii cu ciocănele, rezultatul (șrot) fiind, ulterior, comercializat.

Mai mult, pentru suma de .X. lei aferentă unor achiziții efectuate în anul 2009, căreia îi corespunde impozit pe profit în sumă de .X. lei, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

În concluzie, .X. apreciază că se impune admiterea contestației pentru impozit pe profit în sumă de .X. lei și pentru accesoriile aferente.

G. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că a înregistrat cheltuieli din facturi reprezentând cazare și bilete de avion în sumă de .X. lei, cheltuieli necesare activității pe care o desfășoară, activitate ce presupune numeroase deplasări.

.X. consideră că justificarea deplasării se poate face și pe baza rezultatului concret al deplasării (contracte semnate, rapoarte de activitate, feedback de la clienți sau alte documente care atestă deplasarea în scopul activității companiei). Astfel, numai dacă nu exista aceste informații care să justifice deplasarea, confirmarea clientului prin semnatura și/sau stampila poate reprezenta justificarea pentru costurile de deplasare.

Singura constatare a organelor de inspecție fiscală este că din documentele prezentate nu reiese persoana care a beneficiat de serviciile de cazare sau transport, fără însă a analiza dacă deplasările au fost efectuate în scopul desfășurării activității .X.. De asemenea, organele de inspecție fiscală

nu au avut în vedere nici prevederile legale ale art.21 alin.2 lit.e din Codul fiscal, precum și normele de aplicare ale acestora care prevăd posibilitatea decontării cheltuielilor efectuate de persoane fizice asimilate salariaților sau administratorilor.

Pentru suma de .X. lei aferentă unor servicii achiziționate în anul 2009, căreia îi corespunde impozit pe profit în sumă de .X. lei, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

În concluzie, având în vedere aspectele menționate, societatea consideră că se impune admiterea contestației pentru suma de .X. lei.

H. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea susține că a efectuat cheltuieli în cuantum de .X. lei reprezentând achiziții de carburant, piese de schimb sau servicii reparații autoturisme, fiind stabilite eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscal.

În susținerea contestației, societatea precizează că speței îi sunt aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.24/2012, în sensul că în situația în care se acordă 50% drept de deducere pentru costuri de natura celor menționate, trebuie să îi fie acordat drept de deducere și pentru 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă, sumă care ar fi înregistrată pe costuri și ar influența valoarea impozitului pe profit datorat, în sensul că societatea trebuie să beneficieze de o reducere a acestuia.

I. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea susține că a efectuat achiziții în baza unor facturi în copie, considerând că a fost stabilită în mod netemeinic și nelegal de organul de inspecție fiscală, acesta având în vedere tot neîndeplinirea unor condiții de formă a documentelor justificative. Mai mult, echipa de control invocă Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, devenită caducă și înlăturată de la aplicare de practica instanței de judecată.

În consecință, societatea consideră că nu se impune înlăturarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile, motiv pentru care solicită admiterea contestației.

J. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că această sumă este aferentă unor achiziții de servicii de consultanță și intermediere în cuantum de .X. lei, considerate eronat de organele de inspecție fiscală ca reprezentând cheltuieli nedeductibile.

În susținerea contestației, societatea afirmă că .X. SRL (societate neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată) și .X. SRL au prestat servicii de intermediere, respectiv comision intermediere în octombrie 2013, respectiv iulie 2009. Astfel, în opinia .X., suma de .X. lei este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Mai mult, pentru suma de .X. lei aferentă unor servicii achiziționate în luna iulie 2009 de la .X. SRL, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

K. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea susține că această sumă este aferentă unei baza impozitare de .X. lei reprezentând operarea eronată în gestiune a facturilor de marfă. .X. contestă suma de .X. lei întrucât aceasta a fost eronat calculată de organele de inspecție fiscală.

L. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea susține că această sumă este aferentă veniturilor suplimentare în cuantum de .X. lei stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a stocurilor găsite lipsă la inventar.

Organele de inspecție fiscală au procedat în mod abuziv stabilind această diferență întrucât aveau posibilitatea să efectueze o corecție, fiind evidentă eroarea din listele de inventariere.

.X. consideră că, în cel mai rău caz, organele de control puteau determina accesorii pentru o perioadă de 30 zile, pentru sumele considerate nedeductibile fiscal, astfel că suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit suplimentar a fost stabilit în mod eronat.

M. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea precizează că înțelege să conteste această sumă înscrisă într-o factură proforma de achiziție șrot în valoare de .X. lei, întrucât a fost stabilită în mod eronat de organele de inspecție fiscală.

N. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei

Societatea înțelege să conteste această sumă înscrisă în factura TXI .X./22.10.2013 în valoare de .X. lei, reprezentând contravaloare achiziție rapiță, considerând că eroarea aparține furnizorului care nu a comunicat anularea facturii.

În concluzie, în ceea ce privește impozitul pe profit, suma contestată de societate este de .X. lei, inclusiv accesoriile aferente. Mai mult, din suma totală contestată, .X. consideră că pentru impozitul pe profit stabilit pentru 2009, în sumă de .X. lei, precum și pentru accesoriile aferente a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

b. Considerații cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei

Societatea precizează că înțelege să conteste suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, precum și accesoriile aferente constând în dobânzi de întârziere de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

b1. Considerații preliminare privind principiul deductibilității taxei pe valoarea adăugată

În susținerea contestației, societatea afirmă că abordarea organelor fiscale contravine principiilor generale ale fiscalității consființite de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, conform cărora dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte este un drept esențial, consumatorul final fiind cel care suportă taxele și nu companiile care „sunt simpli agenți de colectare a TVA la bugetul statului”.

De asemenea, .X. susține că regimul deducerilor are ca scop degrevarea întreprinzătorului de sarcina taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată în cadrul activității economice desfășurate, garantându-se neutralitatea impozitării tuturor activităților economice și respectarea principiului certitudinii impunerii.

Societatea consideră că în cazul său, organele de inspecție fiscală au manifestat o „lipsă de coerență în interpretarea legii și a jurisprudenței europene”, fapt ce i-a afectat situația financiară. Mai mult, refuzarea „dreptului de rambursare a TVA” cu toate că serviciile achiziționate au fost necesare activității, a determinat și încălcarea principiului proporționalității, așa cum este acestea prevăzut în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

b2. Considerații preliminare privind principiul deductibilității taxei pe valoarea adăugată. Aspecte interne

.X. apreciază că în accepțiunea legii, dar și a practicii judiciare, comerciantul se bucură de libertate de decizie asupra modului de conducere a afacerii, principiul libertății de management consacrand dreptul agentului economic de a efectua cheltuielile pe care le consideră necesare și oportune, fără ca deciziile luate să poată fi cenzurate de autorități. Acest principiu a fost consființit și de Decizia nr..X./2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

În ceea ce privește condițiile de formă, .X. susține că Directiva 2006/112 condiționează exercitarea dreptului de deducere de existența unei facturi, iar în completare legislația română prevede ca acest document să respecte prevederile art.155 din Codul fiscal. Societatea precizează că deține facturi care respectă prevederile legale, organele de inspecție fiscală neavând nicio constatarea referitoare la eventuale elemente lipsă din cuprinsul vreunei facturi.

Mai mult, în anul 2015 Înalta Curte de Casație și Justiție și-a schimbat practica în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, odată cu emiterea Deciziei nr..X./2015, în sensul că a stabilit prevalența dreptului european în fața deciziilor neconforme ale instanțelor românești, conform cărora contribuabilii au drept de deducere al taxei pe valoarea adăugată chiar și în situația în care facturile fiscale nu îndeplinesc toate condițiile de formă, statuând, astfel, prevalența fondului în fața formei.

Având în vedere aspectele menționate, .X. apreciază că a îndeplinit atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală nedemonstrând contrariul.

A. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea precizează că această sumă este aferentă unor achiziții de cereale de la persoane juridice și fizice și a fost considerată eronat de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă, pe considerentul că .X. nu poate prezenta documente din care să rezulte realitatea achizițiilor efectuate. La fel cum a fost precizat la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală pun accentul pe formă și nu pe realitatea tranzacțiilor economice, luând în considerare Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție cu toate că aceasta numai reprezintă practica instanței, fiind înlocuită cu Decizia nr..X./20.03.2015, care consfințește prevalența fondului în fața formei în materie fiscală.

Mai mult, organele fiscale nu neagă faptul că societatea a livrat aceste mărfuri către clienți, fapt ce demonstrează realitatea tranzacțiilor. Cu toate acestea, controlul a avut în vedere doar furnizorii, nu și clienții societății, neluând în considerare documentele și înregistrările contabile prezentate de .X..

În susținerea contestației, societatea apreciază că nu îi poate fi imputat faptul că pe lanțul comercial unul sau mai mulți furnizori nu au putut justifica cu documente vânzarea cerealelor întrucât nu are posibilitatea de a verifica la momentul achiziției întreg lanțul comercial, de la furnizorul inițial la beneficiarul final.

Referitor la anularea înregistrării în scopuri de TVA a unor furnizor, societatea precizează că la momentul realizării tranzacțiilor aceștia erau înregistrați în scopuri de TVA.

Având în vedere cele menționate, societatea apreciază că se impune admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și a accesoriilor aferente.

Mai mult, pentru suma de .X. reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale din trimestrul IV 2009, în valoare de .X. lei, a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

B. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea consideră că în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au considerat că .X. nu prezintă documentele prevăzute de lege pentru achiziționarea serviciilor de transport sau că facturile care au stat la baza înregistrării achizițiilor nu au fost însoțite de documente justificative.

Mai mult, societatea precizează că legislația aplicabilă în materie nu consideră CMR-urile ca fiind documente obligatorii pentru transportul intern, iar faptul că anumite societăți de transport nu declară la organele fiscale prestarea serviciilor, nu îi poate fi imputat, întrucât nu are nicio responsabilitate în acest sens.

În consecință, societatea apreciază că se impune admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, precum și pentru accesoriile aferente.

Mai mult, pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de transport de la .X. SRL în valoare de .X. lei din cursul anului 2009, societatea consideră ca a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

C. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea precizează că a achiziționat combustibil pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă și l-a livrat către terți, neutilizându-l pentru necesități proprii de consum. Mai mult, consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au menționat și faptul că facturile de achiziții nu sunt însoțite de documente justificative. De asemenea, faptul că respectivii furnizori nu și-au îndeplinit obligațiile declarative nu îi poate fi imputat, iar înregistrarea acestora ca inactivi a fost făcută după data la care au fost efectuate livrările de combustibili.

În susținerea contestației, societatea invocă și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, precizând că practica acestei instanțe este de a acorda particularului prezumția de bună-credință și statuând faptul că revine organelor de inspecție fiscală sarcina de a dovedi că societatea a participat, cu intenție, la un mecanism fraudulos.

În consecință, .X. solicită admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și pentru accesoriile aferente.

Mai mult, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de motorină efectuate în 2009, societatea consideră că a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

D. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea precizează că această sumă a fost înscrisă în facturile pentru achiziții materiale de construcții destinate realizării unor construcții ce urmau să fie vândute, construcții pentru care societatea afirmă că deține toate documentele care fac dovada edificării acestora.

De asemenea, .X. consideră că neîndeplinirea de către .X. SRL a obligațiilor declarative și dizolvarea ulterioară a acestei societăți sunt fapte ce nu îi pot fi imputate.

În consecință, societatea apreciază că susținerile organelor de inspecție fiscală sunt neadevărate, astfel că se impune admiterea contestației pentru suma de .X. lei și pentru accesoriile aferente.

Mai mult, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții efectuate în anul 2009 societatea consideră că a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

E. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea înțelege să conteste această sumă ca urmare a contestării impozitului pe profit, considerând că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat această sumă.

F. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea precizează că această sumă a fost înscrisă în facturile de achiziție a unei mori cu ciocănele, a unor piese de schimb și a unor servicii de reparații. Întrucât moara cu ciocănele există faptic, fiind utilizată în activitatea desfășurată, organele de inspecție fiscală au considerat în mod greșit că această sumă nu este deductibilă, ignorând documentele depuse pentru dovedirea celor afirmate. Mai mult, .X. menționează și faptul că organele de inspecție fiscală invocă eronat Decizia nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în condițiile în care aceasta nu mai reprezintă practica instanțelor de judecată în prezent.

În consecință, societatea solicită admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și pentru accesoriile aferente.

De asemenea, precizează faptul că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor efectuate în anul 2009, societatea consideră că a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

G. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea consideră că, așa cum a menționat și la capitolul de impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit eronat această obligație suplimentară întrucât activitatea societății presupune multiple deplasări.

În consecință, .X. solicită admiterea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și pentru accesoriile aferente.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în 2009, societatea consideră că a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale având în vedere faptul că inspecția a început la data de 12.03.2015.

H. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au apreciat eronat faptul că nu a respectat prevederile art.145¹ alin.2 și alin.3 din Codul fiscal, limitând dreptul de deducere la doar 50%, respectiv suma de .X. lei. .X. consideră că partea de taxă pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă se va regăsi în costul cu respectivele vehicule, deducerea de 50% la calculul impozitului pe profit făcându-se ulterior. În consecință, „la calculul impozitului pe profit se va trece suma de .X. lei”, diferența în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă. Astfel, din totalul de .X. lei, societatea contestă suma de .X. lei.

Mai mult, .X. precizează că a efectuat cheltuielile respective pentru autoturisme care au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală nedemonstrând contrariul.

I. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea precizează că aceasta este aferentă unor facturi primite de la societăți neplătitoare de TVA, fiind stabilită eronat de organele de inspecție fiscală.

J. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Societatea precizează că această sumă a fost înscrisă în facturi existente în copie, fiind eronat stabilită de organele de inspecție fiscală ca datorată. .X. menționează că și în această situație organele de inspecție fiscală invocă neîndeplinirea unor condiții de formă, respectiv Decizia nr.V/2007 a ICCJ, în condițiile în care aceasta a fost înlăturată de la aplicare de practica recentă a instanței.

În consecință, societatea apreciază că în mod eronat a fost considerată ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, această sumă fiind nedatorată (pe cale de consecință, nici accesoriile aferente).

K. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor de șrot în baza unor facturi proforme, societatea precizează că înțelege să conteste această sumă întrucât a fost eronat stabilită de organele de inspecție fiscală.

L. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, colectată suplimentar pentru facturi de vânzare floarea soarelui către .X. SRL, societate neplătitoare de TVA la data la care au fost efectuate tranzacțiile, .X. consideră că nu datorează această sumă întrucât societatea a fost dizolvată prin lichidare, astfel că nu avea dreptul „să își deducă TVA-ul colectat.”

M. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă unor livrări de cereale pentru care societatea a aplicat măsurile de simplificare, .X. precizează că înțelege să conteste această sumă întrucât inspecția fiscală a interpretat greșit dispozițiile legale, mărfurile putând fi supuse taxării inverse.

N. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Societatea precizează că această sumă a fost stabilită eronat de organele de inspecție fiscală ca reprezentând venituri din valorificarea florii soarelui în perioada 2012 – 2013, în baza unor documente care nu se regăsesc în evidența contabilă. Această sumă a fost eronat determinată de organul de control.

O. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Societatea precizează că această sumă a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, fiind aferentă unor stocuri constatate lipsă la inventar, la sfârșitul anului. Cu toate acestea, respectivele cantități au fost

livrate în anul următor, facturile emise fiind înregistrate în evidența contabilă, astfel că nu se pune problema lipsei acestora la inventar.

În consecință, .X. contestă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere aspectele menționate la pct.A – O de mai sus, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei. Mai mult, societatea consideră că din suma de .X. lei, suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă anului 2009 este prescrisă, inclusiv accesoriile aferente.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./12.05.2016, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./12.05.2016, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată a fost 01.01.2009 – 31.12.2014.

A. Agentul economic a achiziționat cereale de la societăți comerciale și de la persoane fizice, achiziții pentru care nu a prezentat documentele prevăzute de lege din care să rezulte ca cerealele au fost achiziționate în mod real, condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită. Societatea nu a putut face dovada că operațiunile sunt rezultatul unei activități economice care să fie concretizate printr-o livrare de bunuri de la o persoană impozabilă. De asemenea, facturile care au fost înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documentele justificative prevăzute de legislația aplicabilă în materie, iar furnizorii persoane juridice nu au declarat la organul fiscal teritorial livrările respective. Mai mult, nici furnizorii persoane fizice nu recunosc aceste tranzacții.

În consecință, sumele înregistrate pe cheltuieli aferent costului cerealelor achiziționate atât de la persoane juridice, cât și de la persoane fizice, în valoare de .X. lei, nu au la bază documente justificative, conform prevederilor legale.

B. Agentul economic a achiziționat servicii de transport de la societăți comerciale, achiziții pentru care nu a prezentat documente prevăzute de normele legale, din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate. De asemenea, facturile nu sunt însoțite de documente justificative prevăzute de legislația aplicabilă în materie. Mai mult, furnizorii nu au declarat la organele fiscale teritoriale prestările efectuate și nici nu au achitat obligațiile fiscale aferente.

În consecință, sumele înregistrate în evidența contabilă în valoare de .X. lei, aferentă achiziției de servicii de transport, nu au la bază documente justificative, conform prevederilor legale.

C. Agentul economic a achiziționat motorină de la diferite societăți comerciale, achiziții pentru care nu a prezentat documente justificative prevăzute de normele legale din care să rezulte că achizițiile au avut loc în mod real, condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită. De asemenea, facturile nu sunt însoțite de documente justificative prevăzute de legislația aplicabilă în materie. Mai mult, furnizorii nu au declarat la organele fiscale teritoriale prestările efectuate și nici nu au achitat obligațiile fiscale aferente.

În consecință, sumele înregistrate în evidența contabilă în valoare de .X. lei, aferente achiziției de motorină, nu au la bază documente justificative, conform prevederilor legale.

D. Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei, aferente unor achiziții de materiale de construcții pentru care nu a putut face dovada ca au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Societatea nu dispune de personal specializat în lucrări de construcții, nu deține contracte și nu a prezentat devize de lucrări din care să rezulte obiectivul în care au fost încorporate respectivele materiale de construcții.

E. Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei, aferent achiziției unui rezervor de combustibil cu o capacitate de .X. lei litri, în condițiile în care furnizorul a anulat factura, iar mijlocul fix nu a mai fost livrat.

F. Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei aferente achiziției unei mori cu ciocănele, pise de schimb, servicii de reparații fără devize, produse electrocasnice, produse de grădărit organizarea unor evenimente private. Pentru achizițiile efectuate societatea nu a făcut dovada că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

G. Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în suma de .X. lei aferentă achiziției de servicii hoteliere (cazare) și bilete de avion pentru care nu s-a identificat persoana care a beneficiat de aceste servicii. De asemenea, societatea nu a prezentat nici un decont de deplasare pentru persoanele cazate sau cele care au beneficiat de servicii de zbor.

H. Societatea verificată nu a respectat prevederile art.21 alin.4 lit.t din Codul fiscal în ceea ce privește achizițiile de piese de schimb, combustibil și servicii de reparații pentru autoturisme care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice. În consecință, organele de inspecție fiscală au diminuat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli cu suma de .X. lei.

I. În perioada supusă verificării societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în sumă de .X. lei, în baza unor facturi în copie, care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ.

J. Societatea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de .X. lei pentru achiziția unor servicii de intermediere pentru care aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

K. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2013, societatea a înregistrat minusuri în gestiune la floarea soarelui. Astfel, cu factura nr. .X./03.09.2012 .X. a vândut cantitatea de .X. kg floarea soarelui către .X. SRL. Tot cu factura nr. .X./03.09.2012 .X. a descărcat din gestiune cantitatea de .X. kg de floarea soarelui emisă tot către .X. SRL. În evidența contabilă a înregistrat venituri în sumă de .X. lei aferente doar unei singure facturi, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei.

.X. a procedat în mod similar și în cazul societăților .X. SRL (factura nr. .X./21.02.2012) și .X. SRL (factura nr. .X./31.08.2013), motiv pentru care, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei.

În consecință, analizând documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează ieșirea din gestiune în baza unor documente care nu se regăsesc înregistrate în evidența contabilă, motiv pentru care au stabilit venituri suplimentare din valorificarea florii soarelui în sumă totală de .X. lei.

L. Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală pentru perioada 2012 – 2014, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între situațiile cantitativ – valorice pentru fiecare produs și deciziile de inventariere anuală, reflectate în evidența contabilă. În consecință, pentru stocurile de mărfuri existente în evidența cantitativ – valorică pentru care societatea nu a calculat venituri, organele de inspecție fiscală au stabilit, prin estimare, un profit impozabil suplimentar de .X. lei.

M. Societatea a înregistrat în evidența contabilă, în baza unor facturi pro forma, achiziții de șrot soia și șrot rapiță de la .X. SRL și .X. SRL. Aferent acestor înregistrări eronate a fost calculat un profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei pentru anul 2014.

N. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura TXI .X./22.10.2013 în valoare de .X. lei, factură emisă de .X. SRL, pentru care a aplicat măsuri de simplificare.

Urmare corespondenței purtate cu furnizorul, echipa de control a stabilit că .X. SRL a anulat factura nr. TXI .X./22.10.2013, emițând ulterior factura nr. TXI .X./23.10.2013, document de asemenea înregistrat în evidența contabilă a .X., în luna octombrie 2013.

În consecință, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru anul 2013.

Având în vedere cele consemnate la pct.A – N de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada verificată profit impozabil suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care a fost calculat impozit pe profit de .X. lei, precum și obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată a fost 01.12.2009 – 31.12.2014

A. .X. a achiziționat cereale de la persoane juridice, achiziții pentru care nu a prezentat documente din care să rezulte că respectivele cereale au fost achiziționate în mod real, întrucât facturile care au stat la baza înregistrării achizițiilor nu sunt însoțite de documente justificative prevăzute de legislația specifică, iar furnizorii nu au declarat și nu au achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă, la organele fiscale teritoriale.

În consecință, .X. nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

B. Agentul economic verificat a achiziționat servicii de transport de la societăți comerciale, pentru care nu a prezentat documentele prevăzute de lege din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate, iar facturile care au stat la baza înregistrării achizițiilor nu sunt însoțite de documente justificative prevăzute de legislația specifică. De asemenea, furnizorii nu au declarat și nu au achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă, la organele fiscale teritoriale.

În consecință, .X. nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

C. Agentul economic verificat a achiziționat motorină de la societăți comerciale pentru care nu a prezentat documentele prevăzute de lege pentru a demonstra achiziția reală a combustibilului, iar facturile care au stat la baza înregistrării achizițiilor nu sunt însoțite de documente justificative prevăzute de legislația specifică. De asemenea, furnizorii nu au declarat și nu au achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă, la organele fiscale teritoriale.

În consecință, .X. nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

D. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi reprezentând achiziții de materiale de construcții pentru care nu se poate face dovada că au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, întrucât nu există contract încheiat cu o firmă de specialitate, societatea nu are angajat personal de specialitate și nici nu au prezentat devize de lucrări din care să rezulte obiectivul în care au fost încorporate materialele.

E. Societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, sumă înscrisă în factura de achiziție a unui rezervor de

combustibil, în condițiile în care furnizorul a anulat factura, iar mijlocul fix nu a mai fost livrat.

F. Societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi de achiziții (moară cu ciocănele, piese de schimb, prestări de servicii fără a prezenta deviz de lucrări, produse electrocasnice, produse de grădinarit, organizarea de evenimente private) pentru care nu a făcut dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

G. Agentul economic a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achiziției unor servicii de cazare hotel și bilete avion, fără a se putea identifica persoana care a beneficiat de aceste servicii și fără a prezenta decont de deplasare pentru persoanele cazate sau cele care au beneficiat de servicii de zbor.

H. Societatea nu a respectat prevederile art.145¹ alin.2 și alin.3 din Codul fiscal, coroborat cu art. 45¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în ceea ce privește achiziționarea pieselor de schimb, combustibil și servicii de reparații pentru autoturismele care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice. În consecință, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a taxei la suma totală de .X. lei (.X. lei x 50%).

I. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor achiziții de la societăți care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA și nici nu au înscris această taxă în facturile emise.

J. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unor facturi în copie, care nu îndeplinesc condiția de document justificativ.

K. Agentul economic a înregistrat în evidența contabilă facturi pro forma aferente achizițiilor de șrot soia și șrot rapiță de la .X. SRL, respectiv .X. SRL. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

L. .X. a emis trei facturi pentru vânzarea unor cantități de floarea soarelui către .X. în condițiile în care, la data efectuării operațiunilor, această societate nu era înregistrată în scopuri de TVA. Cu toate acestea, societatea verificată a aplicat eronat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal. În consecință, aferent acestor vânzări, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

M. Societatea a achiziționat în perioada 2012 – 2014 șrot rapiță, gozuri și plevuri de floarea soarelui, achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, produse ulterior revândute. Pentru livrările efectuate societatea a aplicat măsurile de simplificare. Întrucât aceste produse nu sunt incluse în categoria produselor pentru care se aplică taxarea inversă, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei.

N. În ceea ce privește minusurile în gestiune înregistrate în perioada 2012 – 2013 la stocurile de floarea soarelui, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat ieșire din gestiune în baza unor

documente care nu se regăsesc și în evidența contabilă. În consecință, s-a constatat că nu au fost evidențiate în contabilitate venituri în sumă de .X. lei, fapt pentru care s-a dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

O. Organele de inspecție fiscală au constatat, pentru perioada 2012 – 2014, existența unor diferențe între situațiile cantitativ valorice întocmite anual și cele reflectate în evidența contabilă. Pentru diferențele constatate s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele precizate la pct.A – O de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat și obligații fiscale constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere aspectele constatate ca urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală, cu adresa nr. TMG – DEX .X./18.05.2016, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./09.05.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./09.05.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin.1 lit.a, lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru suma de .X. lei reprezentând:

- impozit pe profit	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

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

1. În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată, aferent anului 2009, se rețin următoarele:

Prin art.352 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul a prevăzut:

“Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Astfel, întrucât inspecția fiscală a început sub imperiul legii vechi, sunt aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totuși, având în vedere că societatea a formulat contestația în data de 22.06.2016, soluționarea acesteia se va efectua în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

De asemenea, potrivit art.23 din același act normativ invocat:

„Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea acestor dispoziții legale, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control, data menționată în

registru reprezentând data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **12.03.2015**.

De asemenea, prin termen de prescripție, potrivit doctrinei, se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Astfel, așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Referitor la **impozitul pe profit**, potrivit art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009:

„(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.”

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.9 privind Instrucțiunile de completare ale formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevăzute în Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă.

În concluzie, în ceea ce privește impozitul pe profit, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Astfel, referitor la impozitul pe profit aferent anului 2009 contribuabilul avea obligația să depună declarația anuală până la data de 15 aprilie 2010, termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începând să curgă de la data de **01.01.2011**. A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiența prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv perioada 01.01.2009 – 31.12.2014, inspecția fiscală a fost începută în data de 12.03.2015, conform înregistrării din Registrul unic de control la poz.10 și finalizată în data de 05.05.2016, când a avut loc discuția finală, așa cum rezultă din cap.VI din Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, iar Decizia de impunere nr.F – TM/219 a fost emisă la data de 12.05.2016.

Astfel, în perioada cuprinsă între 12.03.2015 – 05.05.2016, prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, potrivit art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 31.12.2009:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată aferent fiecărei perioade fiscale este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Astfel, în condițiile în care perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată era trimestrul, având în vedere cele de mai sus rezultă că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2009, inclusă în trim. IV, pentru care termenul legal de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată este data de 25.01.2010, termenul de prescripție a început să curgă de la 01 ianuarie 2011 și s-ar fi împlinit la data de 31.12.2015 în condițiile în care acesta nu ar fi fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art.92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2011**, și la data începerii inspecției fiscale, respectiv 12.03.2015 atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și taxa pe valoarea adăugată și având în vedere perioada de suspendare a cursului acesteia în perioada **29.05.2015 – 01.02.2016** rezultă că obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată înscrise în Decizia de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016 au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție, motiv pentru care se va respinge ca neântemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește afirmația referitoare la nerespectarea dispozițiilor art.6, art.7, art.12 și art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum reiese din interpretarea respectivelor prevederi legale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze, cu bună credință, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscală a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali folosind atât informații deținute de alte organe cu atribuții de control, precum și pe cele rezultate din evidența contabilă a societății.

Întrucât din constatările proprii și informațiile primite nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. .X./09.05.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./09.05.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.1 lit.a, lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

.X. a efectuat achiziții de bunuri (în principal, cereale) și servicii de la societăți cu un comportament fiscal neadecvat, existând suspiciuni asupra realității acestor schizitii. De asemenea, societatea verificată a declarat achiziții semnificative de cereale de la persoane fizice.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziție de societate, respectiv contracte de achiziție, facturi, borderouri de achiziție și având în vedere constatările rezultate urmare desfășurării unor verificări încrucișate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- aferent achizițiilor efectuate de la persoane juridice, în sumă de .X. lei, societatea nu prezintă documente de transport întocmite conform prevederilor legale, tichete de cântărire sau alte documente prin care să se justifice realitatea achizițiilor efectuate. Mai mult, furnizorii au un comportament fiscal neadecvat, de tip „fantomă”, în sensul că nu figurează la sediul social declarat, administratorii nu au putut fi identificați, nu au depus declarațiile fiscale prevăzute de normele legale, nu au achitat impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale teritoriale;

- aferent achizițiilor de cereale efectuate de la persoane fizice, în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală, urmare verificărilor încrucișate efectuate, au stabilit că o serie de persoane fizice nu confirmă realitatea tranzacțiilor. Mai mult, în borderourile de achiziții figurează persoane decedate în anul 2009, în situația în care tranzacțiile au fost declarate ca fiind efectuate ulterior acestei date. De asemenea, în perioada 2011 – 2014, s-a constatat și faptul că din caseria .X., în baza dispozițiilor de plată, a fost ridicată suma totală de .X. lei, sumă a cărei destinație nu poate fi identificată întrucât beneficiarii acestor sume nu confirmă nici livrările, nici încasarea vreunei sume.

De asemenea, societatea a achiziționat servicii de transport de la societăți comerciale, achiziții pentru care nu a putut prezenta documentele prevăzute de normele legale, din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate. De asemenea, facturile nu sunt însoțite de documentele justificative prevăzute de legislația aplicabilă în materie. Mai mult, furnizorii nu au declarat la organele fiscale teritoriale prestările efectuate și nici nu au achitat obligațiile fiscale aferente.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a achiziționat motorină de la diferite societăți comerciale, achiziții pentru care nu a prezentat documente justificative prevăzute de normele legale din care să rezulte că achizițiile au avut loc în mod real, condiția de fond privind transferul real al dreptului de proprietate nefiind îndeplinită. De asemenea, facturile nu sunt însoțite de documentele justificative prevăzute de legislația aplicabilă în materie. Mai mult, furnizorii nu au declarat la organele fiscale teritoriale prestările efectuate și nici nu au achitat obligațiile fiscale aferente.

O altă constatare a organelor de inspecție fiscală se referă la faptul că societatea a achiziționat de la .X. SRL materiale de construcții pentru care

nu a făcut dovada ca au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Societatea nu dispune de personal specializat în lucrări de construcții, nu deține contracte și nu a prezentat devize de lucrări din care să rezulte obiectivul de construcții în care au fost încorporate respectivele materiale de construcții.

În ceea ce privește minusurile în gestiune înregistrare de .X., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2013 societatea a înregistrat minusuri în gestiune la floarea soarelui. Din analiza documentelor prezentate s-a concluzionat faptul că societatea înregistrează ieșirea din gestiune în baza unor documente care nu se regăsesc înregistrate și în evidența contabilă,

Organele de inspecție fiscală au constatat existența unor necorelații între evidența tehnico – operativă și cea contabilă a societății, în sensul că au fost prezentate documente de livrări sau achiziții care au fost înregistrate în evidența contabilă, fără a fi operate și în evidența tehnico – operativă.

Astfel, pentru perioada 2012 – 2014, organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între situațiile cantitativ valorice întocmite anual, pentru fiecare produs și listele de inventariere reflectate în evidența contabilă. De exemplu, pentru unele produse, conform bilanțului anual și a listelor de inventariere, stocul este 0, iar în evidența operativă sunt prezente stocuri semnificative.

Având în vedere faptul că listele de inventariere anuală, evidența tehnico – operativă, balanțele de verificare și bilanțurile contabile sunt incorecte, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt indicii privind posibilitatea valorificării unor produse fără ca livrările respective să fie înregistrate în evidența tehnico – operativă și cea contabilă.

În consecință, în baza aspectelor menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar obligații fiscale în cuantum de .X. lei impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./09.05.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./09.05.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, contestată, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art.9 alin.1 lit.a, lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.1 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale prin Decizia de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță, .X. nu a făcut dovada caracterului real al tranzacțiilor efectuate, iar partenerii săi au prezentat un comportament fiscal neadecvat, de tip „fantomă”, în sensul că nu figurează la sediul social declarat, administratorii nu au putut fi identificați, nu au depus declarațiile fiscale prevăzute de normele legale, nu au achitat impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată la organele fiscale teritoriale.

Mai mult, în ceea ce privește achizițiile pe care .X. le-a realizat de la persoane fizice, s-a constatat că acestea nu confirmă realitatea tranzacțiilor, în borderourile de achiziții figurând persoane decedate în anul 2009, iar tranzacțiile au fost declarate ca fiind efectuate ulterior acestei date.

Astfel, se ridică problema realității operațiunilor desfășurate de societate cu consecința diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat provocând astfel un prejudiciu în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și existența unor necorelații între evidența tehnico – operativă și cea contabilă a societății, astfel că sunt indicii privind posibilitatea valorificării unor produse fără ca livrările respective să fie înregistrate în evidența tehnico – operativă și cea contabilă.

Prin Decizia nr.X/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin.1 teza 1 din Legea nr.135/2010 privind 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 și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.X/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 [...]”*

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., cu adresa nr. TMG – DEX .X./18.05.2016, au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesiunea penală nr. .X./09.05.2016 împreună cu Procesul verbal nr..X./09.05.2016, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin.1 lit.a, lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, având în vedere faptul că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care au avut drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

Având în vedere cele precizate, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor 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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

De asemenea, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens operațiunea

fictivă poate să conștie, printre altele și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele contabile a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.X din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr.X/04.12.2012 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.”

În considerentele deciziei mai sus precizate, se menționează următoarele: „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 acelorși 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, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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”.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, practica judiciară europeană precizează prin Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene 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.)

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea cauzei penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor 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.”

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

„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 laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor 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 împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit	.X. lei
- taxă pe valoarea adăugată	.X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată	.X. lei

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care societatea nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, urmare verificării efectuate la .X., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în mod eronat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei constând în:

- achiziție rezervor combustibil capacitate .X. lei l .X. lei
- achiziții șrot în baza unor facturi proforma .X. lei

Impozitul pe profit suplimentar aferent acestor cheltuieli este în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

- achiziție rezervor combustibil capacitate .X. lei l .X. lei
- aferent facturi emise de furnizori neînregistrați în scopuri de TVA .X. lei
- achiziții șrot în baza unor facturi proforma .X. lei

Astfel, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat, în baza facturii .X./19.11.2010, un rezervor de combustibil cu o capacitate de .X. lei l. Aferent acestei achiziții, a înregistrat cheltuieli cu amortizarea în sumă de .X. lei, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit. De asemenea, a fost constatat și faptul că furnizorul a stornat factura și nu a mai livrat mijlocul fix. Cu toate acestea, rezervorul de combustibil a figurat în evidența contabilă a societății verificate, aceasta calculând amortizarea în perioada care a făcut obiectul controlului, deducând, de asemenea, taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește achizițiile de șrot soia și șrot rapiță, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în evidența contabilă aceste achiziții în baza unor facturi proforma emise de .X. SRL și .X. SRL: Aceste documente au fost înregistrate în Jurnalul de cumpărări și în Registrul jurnal influențând, astfel, calculul profitului impozabil și al taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată, societatea, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F – TM .X./12.05.2016, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, precizând doar faptul că organele de inspecție fiscală au calculat eronat sumele pe care a înțeles să le conteste, fără a preciza în ce constau erorile respective și care are fi prevederile legale încălcate de organele de inspecție fiscală.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art.269 lit. c și lit. d din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„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;[...].”

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

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

Față de prevederile 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.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale invocate, se reține că societatea nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nedepunând niciun document în susținerea celor afirmate.

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:

„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.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *„cel care 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 [...]”* .

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea, deși contestă în totalitate Decizia de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală 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, în ceea ce privește sumele de .X. lei reprezentând impozit pe profit și .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care aceasta a înțeles să conteste obligațiile fiscale mai sus menționate, incluse în Decizia de impunere nr.F – TM .X./12.05.2016, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. SRL** împotriva deciziei de impunere menționate, pentru suma de .X. lei.

5. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

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

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă .X. SRL a evidențiat în mod legal pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil achizițiile de la furnizor interni de materiale de construcții, piese de schimb și prestări servicii reparații, respectiv dacă și-a exercitat în mod legal dreptul de

deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, în condițiile în care argumentele invocate nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, urmare verificării documentelor puse la dispoziție de societate, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit achiziții de bunuri și servicii, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferenta acestora, fără a face dovada că achizițiile efectuate au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile.

Urmare verificării au constatat ca fiind nedeductibile următoarele cheltuielile, reprezentand:

- achiziții materiale de construcții .X. lei
- achiziții moară cu ciocănele, piese și servicii de reparații, produse electrocasnice, produse de grădinărit, organizarea unor evenimente private, .X. lei
- achiziții servicii hoteliere și bilete avion .X. lei
- achiziții servicii de intermediere .X. lei

Pentru aceste cheltuieli organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei

De asemenea, întrucât nu a fost demonstrată efectuarea cheltuielilor în folosul operațiunilor taxabile, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea și-a exercitat eronat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel:

- pentru achiziții materiale de construcții .X. lei
- pentru achiziții moară cu ciocănele, piese și servicii de reparații, produse electrocasnice, produse de grădinărit, organizarea unor evenimente private, .X. lei
- pentru achiziții servicii hoteliere și bilete avion .X. lei

În drept, În materia impozitului pe profit, se rețin regulile generale privind calculul profitului impozabil stipulate la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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.”,

iar potrivit pct.12 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal. (...)”

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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, iar în situația în care veniturile sau cheltuielile sunt înregistrate eronat sau omise, acestea se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, contribuabilul fiind obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Potrivit art.1 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2009-21.04.2011:

“(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.”

Prevederi similare sunt reglementate și începând cu data de 22.04.2011, respectiv la art.1 alin.(1) și alin.(6) din același act normativ.

De asemenea, potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(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.”,
iar conform art.17 alin.(1) și alin.(2):

“(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.”,

respectiv art.21 din același act normativ:

“Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, iar orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat. De asemenea, contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz, iar contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare in perioada efectuării operațiunilor:

„(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.”

De asemenea, la art.21 alin.(4) din actul normativ invocat mai sus, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m):

“(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;

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“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.

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”*

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a cheltuielilor înregistrate în contabilitate îi revine contribuabilului care deduce aceste cheltuielile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2010, prevede:

“(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 (...)”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, 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. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții stipulate de legiuitor având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se rețin următoarele:

a. În ceea ce privește achiziția de materiale de construcții, .X. a achiziționat de la mai mulți furnizori interni diverse materiale de construcții, înregistrând pe cheltuieli deductibile contravaloarea acestora și exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente faptul că bunurile au fost achiziționate în folosul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că societatea verificată nu a făcut dovada că bunurile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunilor impozabile/taxabile, în sensul că nu a prezentat contracte încheiate cu firme specializate, situații și devize de lucrări și nici nu are angajații specializați în construcții.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că prin nota explicativă dată de administratorul societății în data de 21.05.2015, acesta a precizat „Nu avem situații de lucrări, dar toate aceste materiale s-au folosit pentru construcția imobilelor care se află în patrimoniul societății.”

Față de aceste aspecte se reține că societatea nu a prezentat nici în fața organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a

contestației documente cum ar fi contracte, situații de lucrări, devize din care să rezulte obiectivele de construcții în care au fost înglobate materialele achiziționate, argumentele exprimate în contestație nefiind de natură să modifice cele constatate de organele de inspecție fiscală.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia deține documente prin care se face dovada edificării respectivelor construcții (avize, autorizații schițe etc), acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele specificate de societate fac dovada existenței unor construcții și nu dovada faptului că în clădirile respective au fost înglobate materialele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor, respectiv a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

b. În ceea ce privește achiziția unei mori cu ciocănele, a unor piese și a unor servicii de reparații, produse electrocasnice, produse de grădinarit sau organizarea unor evenimente private: din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, se reține că echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că pentru cheltuielile menționate societatea nu a făcut dovada că aceste achizitii sunt în folosul operațiunilor impozabile/taxabile.

Referitor la achiziția morii cu ciocănele, la dosarul contestației există anexată factura nr..X./12.12.2013, emisă de X. SA, în valoare de .X. lei, procesul verbal de recepție din data de 12.12.2013, precum și declarația de conformitate nr..X./12.12.2013. Din analiza documentelor menționate, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin aceste documente societatea face dovada achiziției unui produs, iar nu faptul că acesta a fost folosit în scopul operațiunilor taxabile. Simpla existența a unei facturi nu este de natura să demonstreze achiziția unui bun în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește afirmația societății conform căreia a obținut șroturi prin prelucrarea cojilor, plevurilor și a glozurilor, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât .X. nici în timpul inspecției fiscale, nici în faza soluționării contestației nu a depus documente (respectiv rapoarte de producție) din care să rezulte cantitățile de produse care au intrat în procesul de prelucrare, precum și produsele rezultate în urma prelucrării cu respectiva moară cu ciocănele.

Referitor la achiziția de produse electrocasnice, produse de grădinarit sau organizarea evenimentelor private, societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

c. Referitor la achiziția de servicii hoteliere și bilete de avion: se reține că organele de inspecție fiscală, în baza documentelor prezentate de societate, au constatat că pe lângă facturile de achiziții, societatea nu a prezentat niciun alt document (decontul de deplasare, rapoarte de deplasare) din care să rezulte persoanele care au beneficiat de aceste servicii și calitatea/funția pe care acestea o au în cadrul societății. De asemenea, din

documentele existente la dosarul contestației nu rezultă care a fost scopul, respectiv necesitatea pentru care au fost achiziționate aceste servicii.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „justificarea deplasării se poate efectua și prin dovada deplasării în acea zonă”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele pe care contestatara le enumeră, respectiv bonuri pentru achiziții carburanți sau facturi emise de unități hoteliere, fac dovada prezenței într-o anumită zonă și nu dovada faptului că respectivele cheltuieli au fost efectuate în folosul operațiunilor impozabile/taxabile.

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cheltuielile de transport și de cazare efectuate pentru salariați sau alte persoane fizice asimilate.

În ceea ce privește solicitarea societății de aplicare a prevederilor art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele considerente:

Prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor art.21 alin.2 lit.e, este precizat:

„27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, în categoria persoanelor fizice asimilate salariaților sau administratorilor sunt incluși următorii:

- directorii care își desfășoară activitatea în baza unui contract de mandat;

- alte persoane fizice pentru care societatea suportă drepturi legale.

În concluzie, pentru a include în categoria cheltuielilor deductibile cheltuielile cu transportul și cazarea, societatea trebuia să facă dovada ca acestea au fost efectuate pentru salariați, administratori, persoane care au

calitatea de director, în baza unui contract de mandat sau persoane fizice pentru care societatea suporta drepturile legale convenite.

Or, potrivit principiului de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu transpus la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”, .X. avea obligația să facă dovada că respectivele cheltuieli au fost efectuate pentru categoriile de persoane enumerate, respectiv salariați, administratori, directori pentru care a fost încheiat contract de mandat sau persoane fizice pentru care societatea suportă drepturi legale, identificând persoanele beneficiare.

d. În ceea ce privește achizițiile de servicii de consultanță și intermediere: din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că .X. a achiziționat de la .X. SRL servicii de intermediere, pentru care societatea nu a prezentat un contract. Mai mult, nici în fața organelor de inspecție fiscală, nici în procedura de soluționare a contestației, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte detalierea serviciilor, termenele de execuție, tarifele care au fost percepute, rapoarte de activitate sau orice alte documente din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și sunt în interesul activității proprii, așa cum este precizat la art.21 din Codul fiscal sau pct.48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În concluzie, documentele prezentate de societate, precum și argumentele acesteia nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv să justifice utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor impozabile/taxabile.

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia nr.X/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „(...) *pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.* ”

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în suma de **.X. lei**, respectiv nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, pentru suma **.X. lei**, reprezentând:

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

6. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

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

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, stabilite suplimentar de echipa de inspecție fiscală urmare aplicării limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente ratelor de leasing operațional, serviciilor de reparații și achiziției de combustibil pentru autoturismele marcele .X. și .X. în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste vehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea, în perioada 31.07.2012 – 31.12.2014, a încheiat patru contracte de leasing operațional prin care a achiziționat autoturisme ce au fost utilizate de administrator, director, respectiv de alți angajați ai societății. De asemenea, administratorul societății a utilizat și un alt autoturism pentru care societatea are încheiat un contract de comodat cu o persoană fizică.

Aferent acestor bunuri, societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă ratelor de leasing operațional, precum și a cheltuielilor efectuate cu reparațiile sau achizițiile de combustibil, fără a respecta prevederile legale aplicabile în materie.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, reprezentând:

- cheltuieli cu ratele de leasing operațional .X. lei
- cheltuieli cu servicii de reparații .X. lei
- cheltuieli cu achiziția de combustibil .X. lei

Astfel, aplicând prevederile legale în materie, respectiv cota de 50%, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielii nedeductibile la determinarea profitului impozabil este în sumă totală de .X. lei (.X. lei/2), căreia, prin aplicarea cotei de 16% îi corespunde impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-a constatat că .X. a dedus suma de .X. lei, astfel:

- aferent ratelor de leasing operațional .X. lei

- aferent cheltuielilor cu servicii de reparații .X. lei

- aferent cheltuielilor cu achiziția de combustibil .X. lei

În consecință prin aplicarea limitării de 50%, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea și-a exercitat în mod nelegal dreptul de deducere pentru taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, în materia impozitului pe profit, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate regulile generale privind calculul profitului impozabil, potrivit cărora:

“(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.”,

iar la art.21 alin.(4) din același act normativ, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art.21 alin.(4) lit.t), în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial. (...)

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.49² din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“49². În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din

normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

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

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

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

Exemplul 1. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuielile cu întreținerea și reparațiile - .X. lei,
- partea de TVA nedeductibilă - .X. lei,
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile .X. lei ($.X. + x$)
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile $x \times 50\% = .X. lei$

Exemplul 2. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilii aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuieli privind combustibilii - .X. lei
- partea de TVA nedeductibilă - .X. lei
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilii .X. lei ($x + x$)
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilii $X \times 50\% = .X. lei.$ "

În conformitate cu aceste prevederi legale, 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.

Totodată, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate - vehicule care îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de

scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal, din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprinde, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, sunt stipulate prevederile referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(1) și alin.(2) al acestui articol:

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

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

De asemenea, conform pct.45¹ alin.(1), alin.(2) și alin.(4) 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, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se

înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește .X. kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.(...)

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule,

se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.”

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%.

Pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente leasingului de vehicule (ce îndeplinesc condițiile mai sus precizate) și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că societatea a încheiat X (patru) contracte de leasing operațional, printre care contractul de leasing nr.X/31.07.2012, având ca obiect autoturismul marca .X.(număr de înmatriculare .X.), și contractul de leasing nr..X./03.01.2014, având ca obiect autoturismul marca .X. (număr de înmatriculare .X.), a căror masă autorizată nu depășește .X. kg.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2012-2014, contribuabilul a dedus integral cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente ratelor de leasing operațional, serviciilor de reparații și achiziției de combustibil, prin Nota explicativă din data de 19.02.2016, administratorul societății precizând că autoturismul marca .X.a fost utilizat de către doamna .X., în calitate de administrator, iar autoturismul marca .X. a fost utilizat de către domnul .X., în calitate de director, care a utilizat și autoturismul marca .X., pentru care societatea are încheiat un contract de comodat cu o persoană fizică.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, detaliate în raportul de inspecție fiscală, .X. susține că a efectuat cheltuielile respective pentru autoturisme care au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, fără însă să înțeleagă să depună în susținere

documente justificative în baza cărora să facă dovada celor afirmate, și anume foile de parcurs întocmite pentru fiecare autovehicul în parte și care să conțină informații cu privire la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, în conformitate cu prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, susținerea societății, fără să fie dovedită cu documentele expres prevăzute de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală nu au demonstrat contrariul, respectiv că autoturismele nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, întrucât potrivit prevederilor legale citate în materie, *este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.*

Referitor la argumentele societății potrivit cărora în situația în care se acordă 50% drept de deducere pentru costuri de natura celor menționate, trebuie să îi fie acordat drept de deducere și pentru 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă, sumă care ar fi înregistrată pe costuri și ar influența valoarea impozitului pe profit datorat, în sensul reducerii acestuia, detaliind în acest sens că partea de taxă pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, respectiv în sumă de .X. lei, se va regăsi în costul cu respectivele vehicule, deducerea de 50% la calculul impozitului pe profit făcându-se ulterior, astfel că, în consecință, la calculul impozitului pe profit se va trece suma de .X. lei, diferența în sumă de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât se bazează pe o interpretare eronată a prevederilor legale în materie și anume, potrivit pct.49² din Normele metodologice date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată (50% din totalul taxei pe valoarea adăugată) se include în cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil efectuându-se după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, pentru o înțelegere mai bună a acestor prevederi legale, legiuitorul a explicat și detaliat, prin prezentarea în cadrul aceluiași punct a 2(două) exemple (*Exemplul 1* și *Exemplul 2*), modul de determinare/calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor (cu întreținerea și reparațiile/combustibilii) aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

Astfel, așa cum rezultă din cele 2(două) exemple, limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică asupra bazei de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor (cu întreținerea și reparațiile/combustibilii) constituită atât din cheltuielile (cu întreținerea și reparațiile/combustibilii) cât și partea de TVA nedeductibilă, ceea ce înseamnă că **baza de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor** se majorează cu valoarea TVA nedeductibilă, determinând o cheltuială nedeductibilă mai mare, cu influențe într-adevăr asupra valorii impozitului pe profit datorat, însă în sensul majorării acestuia, nu al reducerii, așa cum afirmă societatea.

Totodată, se reține că, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, preluate în situația de fapt din prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a evidențiat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, stabilind că valoarea cheltuielii nedeductibile la determinarea profitului impozabil este în sumă totală de .X. lei.

Așadar, rezultă că echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile prin aplicarea cotei de 50% la valoarea cheltuielilor înregistrate de societate (.X. lei/X), fără însă să procedeze la majorarea bazei de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor cu partea de TVA nedeductibilă, astfel cum a fost stabilită, ceea ce, în conformitate cu prevederile legale citate în materie, ar fi determinat o bază de calcul a valorii nedeductibile a cheltuielilor mai mare și, pe cale de consecință, o valoare mai mare a cheltuielii nedeductibile, cu influențe asupra valorii impozitului pe profit, în sensul majorării acestuia.

Totuși, în sensul celor reținute mai sus, organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”*

În plus, se reține că societatea, deși contestă integral taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F – TM .X./12.05.2016, cu ocazia argumentelor aduse, aceasta precizează că din totalul taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestă doar suma de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale aplicabile în materie, faptul că societatea nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, iar argumentele aduse nu sunt de natură să combată sau să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată în sarcina .X. obligații fiscale de natura impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, urmare aplicării prevederilor legale referitoare la limitări speciale ale dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

7. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

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

Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi, în condițiile în care societatea nu a prezentat facturile în original, ci în copie.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu achiziții în sumă de .X. lei în baza unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, fiind prezentate în copie. Prin aplicarea cotei de 16% a rezultat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, aferent facturilor prezentate în copie, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta este în sumă de .X. lei

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

„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.”

De asemenea, la art.21 alin.1 și alin 4 lit.f din același act normativ este prevăzut:

“(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, considerându-se ca reprezentând cheltuieli deductibile doar cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au fost înregistrate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor legale mai sus invocate, legiuitorul a elaborat Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct 44 precizează:

“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 acestei norme legale, pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie înregistrate în evidența contabilă, cronologic și sistematic, în baza unor înscrisuri ce dobândesc calitatea de documente justificative.

la art.6 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare este prevăzut:

„(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, operațiunile economico – financiare se consemnează în momentul efectuării acestora în documente care stau la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea, prin Ordinul ministrului Economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, prin raportare la dispozițiile art. 6 alin. (2), legiuitorul a prevăzut că documentul justificativ reprezintă înscrisul întocmit de către un contribuabil, pe baza unei operațiuni economico-financiare, care trebuie să cuprindă: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele și sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților operațiunii economico-financiare; conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe

operațiunile respective; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada de referință, prevede:

“(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor legale mai sus invocate, legiuitorul a elaborat Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct 46 al Titlului VI precizează:

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

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în mod eronat în categoria cheltuielilor deductibile, respectiv și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferenta unor achiziții pentru care documentele prezentate nu au calitatea de document justificativ, înscrisurile fiind prezentate în copie.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare organele de inspecție fiscală au avut în vedere doar faptul că documentele prezentate au fost în copie, ceea ce reprezintă în fapt o condiție de formă acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă documentele prezentate conțin toate elementele prevăzute la art.155 din Codul fiscal, ci au constatat faptul că înscrisurile prezentate nu au calitatea de document justificativ, fiind în copie.

Or, din analiza prevederilor legale invocate mai sus, în plus față de reținerile vizând calitatea de documente justificative a înscrisurilor prezentate, se reține faptul 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.

Mai mult, simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute atât în Codul fiscal, cât și în normele metodologice de aplicare ale acestuia, cu privire la detinerea în original a facturilor de achiziție.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în suma de .X. lei, respectiv nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, pentru suma **.X. lei** reprezentând:

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

8. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea a evidențiat pe cheltuieli deductibile achiziția de rapiță în valoare de .X. lei, în baza facturii nr. TXI .X./22.10.2013 emisă de .X. SRL, în

condițiile în care, factura a fost anulată, fiind emisă ulterior factura nr. TXI .X./23.10.2013 în valoare de .X. lei.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr. TXI .X./22.10.2013 în valoare de .X. lei, emisă de .X. SRL, privind achiziția de rapiță. De asemenea, urmare corespondenței purtate între cele două societăți, s-a constatat faptul că furnizorul .X. SRL a anulat factura nr. TXI .X./22.10.2013 emițând ulterior factura nr. TXI .X./23.10.2013 în valoare de .X. lei, înregistrată de asemenea de .X. în evidența contabilă a lunii octombrie 2013.

În consecință, aferent înregistrării eronate a facturii nr. TXI .X./22.10.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit pe impozit suplimentar în sumă de .X. lei, căruia, prin aplicarea cotei de 16% îi corespunde impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În drept, la art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

„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.”

De asemenea, la art.21 alin.1 și alin 4 lit.f din același act normativ este prevăzut:

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, considerându-se ca reprezentând cheltuieli deductibile doar cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și care au fost înregistrate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a înregistrat în evidența contabilă achiziția de rapiță în baza facturii nr. TXI .X./22.10.2013 emisă de .X. SRL.

Întrucât acest furnizor nu a declarat în Declarația 394 aferentă lunii octombrie 2013 livrarea respectivă, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat departamentului contabil al societății .X. confruntarea fișelor *Client și Furnizor* cu societatea parteneră.

Urmare acestui demers, a rezultat că factura nr. TXI .X./22.10.2013 în sumă de .X. lei a fost anulată, fiind emisă factura nr. TXI .X./23.10.2013 în valoare de .X. lei.

Referitor la argumentul contestatarii privind faptul că înțelege să conteste suma de .X. lei întrucât furnizorul se face vinovat de faptul că nu a comunicat factura de stornare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa cum rezulta chiar din demersurile întreprinse de societate, prin emiterea de către .X. SRL a facturii nr. TXI .X./23.10.2013 în valoare de .X. lei a fost efectuată doar o corecție a facturii emise inițial, nefiind livrată o altă cantitate de rapiță.

În fapt, furnizorul a livrat către .X. cantitatea de .X. kg rapiță, la un preț de X lei/kg, iar în susținerea afirmației, contestatara nu a depus documente din care să rezulte faptul că a înregistrat în evidența contabilă intrarea a .X. kg rapiță, respectiv .X. kg aferente facturii TXI .X./22.10.2013 și .X. kg aferente facturii TXI .X./23.10.2013. În consecință, cheltuiala în sumă de .X. lei, pare ca fiind fără just temei, .X. neprimind marfă de la furnizor, în contrapartidă pentru cheltuiala înregistrată ca deductibilă. Or, .X. chiar și în situația în care nu a primit factura de stornare avea cunoștința de faptul că de la societatea .X. SRL nu a primit decât cantitatea de .X. kg rapiță în valoare de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil suma de .X. lei pentru care a fost stabilit impozit pe profit în suma de .X. lei, drept pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, pentru suma **.X. lei** reprezentând impozit pe profit.

9. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în

mod legal societatea a emis un număr de X facturi pentru vânzarea de floarea soarelui, către .X. SRL, aplicând măsurile de simplificare, în condițiile în care, la data efectuării tranzacțiilor, beneficiarul livrărilor nu era înregistrat în scopuri de TVA.

În fapt, în luna octombrie 2012, .X. a emis către .X. SRL, un număr de X facturi având ca obiect livrarea a .X. kg de floarea soarelui, în valoare de .X. lei. Aferent facturilor emise, societatea a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal. Urmare analizării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la data realizării tranzacțiilor, societatea .X. SRL nu era înregistrată în scopuri de TVA, motiv pentru care nu pot fi aplicate măsurile de simplificare. În consecință, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, aplicând cota standard de 24% la volumul tranzacțiilor, respectiv la suma de .X. lei.

În drept, la art.160 alin.1 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada de referință, este stipulat:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.[..]”

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

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a emis către .X. SRL, un număr de X facturi având ca obiect livrarea a .X. kg de floarea soarelui, în valoare de .X. lei.

De asemenea, din consultarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se reține că la data realizării tranzacțiilor, respectiv luna octombrie 2012, .X. SRL având CUI .X., nu era înregistrată în scopuri de TVA.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține faptul că beneficiarul nefiind o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, nu este îndeplinită condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse.

Referitor la argumentul societății conform căruia organele de inspecție fiscală au aplicat greșit prevederile legale întrucât societatea .X. SRL este divolvată prin lichidare, fapt ce îi dă dreptul să își deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de livrare de floarea soarelui, nu

poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă din normele legale invocate mai sus, la data aplicării măsurilor de simplificare cei doi parteneri trebuiau să fie înregistrați în scopuri de TVA. Faptul că în prezent societatea .X. SRL este radiată nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală întrucât în luna octombrie 2012 societatea era în funcțiune, radierea intervenind, conform datelor de la Oficiul Registrului Comerțului, la data de 20.11.2013.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aplicat măsurile de simplificare, obligând societatea să colecteze taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, drept pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, pentru suma **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

10. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de plevuri, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal societatea a aplicat măsurile de simplificare, în condițiile în care produsele revândute nu intră în categoria celor pentru care se aplică taxarea inversă.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012 – 2014, societatea a achiziționat șrot rapiță, precum și glazuri și plevuri de floarea soarelui, achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Totodată, în baza documentelor puse la dispoziție de societate, precum și în baza Notei explicative date în fața organelor de inspecție s-a constatat și faptul că aceste produse au fost revândute ca fiind floarea soarelui, rapiță sau floarea soarelui, motiv pentru care .X. a aplicat măsurile de simplificare.

În drept, în ceea ce privește măsurile de simplificare, acestea sunt reglementate, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.2 lit c prevede, în perioada de referință, stipulează:

“Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

c) livrarea de cereale și plante tehnice menționate în continuare, care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun: XXX.

Cuprinsul acestei norme legislative a avut în vedere și prevederile art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 49/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a altor prevederi financiar-fiscale.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, taxarea inversă se aplică în cazul livrării de cereale și plante tehnice menționate în tabelul care face parte integrantă din articol.

În ceea ce privește cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă în perioada 2012 – 2014, aceasta este reglementată la art.140 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.1 prevede:

“Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru livrările efectuate de o societate, altele decât cele care sunt scutite sau asupra cărora se aplică cota redusă, cota standard este de 24%.

Având în vedere prevederile legale invocate, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F – TM .X./12.05.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a achiziționat, în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale, respectiv 2012 – 2014, diferite cantități de șrot rapiță și plevuri de floarea soarelui.

De asemenea, se reține faptul că echipa de inspecție fiscală a consemnat în raportul de inspecție fiscală menționat că aceste produse au fost livrate către diferiți beneficiari ca floarea soarelui, soia sau rapiță, iar nu ca produse secundare, așa cum fuseseră achiziționate.

Mai mult, în susținerea contestației societatea nu aduce argumente sau documente prin care să combată sau să înlăture cele constatate de organele de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație de fapt.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia societatea înțelege să conteste taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei, întrucât consideră că „inspecția fiscală a interpretat și aplicat greșit dispozițiile legale aplicabile speței, mărfurile livrate putând fi supuse taxării inverse”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu precizează în ce a constat eroarea de interpretare a

organelor de inspecție fiscală, care au fost prevederile legale de care aceștia nu au ținut cont sau care au fost documentele pe care le-a prezentat și de care organele de inspecție fiscală nu au ținut cont.

Or, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care 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 înscrieri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aplicat măsurile de simplificare pentru livrările de produse secundare cerealiere, obligând societatea să colecteze taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F – TM .X./12.05.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, pentru suma **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

11. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

având în vedere principiul de drept conform căruia „accessorium sequitur principale”, faptul ca la litera B punctele 2 – 8 din prezenta decizie s-a respins contestația formulată de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TM .X./12.05.2016, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., precum și faptul ca societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al obligațiilor accesorii în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru **accesoriile în sumă de .X. lei, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.**

*
* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016 pentru suma de .X. lei, reprezentând:

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

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de .X. SRL împotriva Deciziei de impunere F – TM .X./12.05.2016, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- impozit pe profit .X. lei
- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit .X. lei
- dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,
X**