

## DECIZIA nr.2185

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat prin remiterea acestuia sub semnatura contribuabilului, dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosarul cauzei, contestatia fiind depusa la Posta Romana, conform plicului existent in original la dosarul cauzei;contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Contestatia formulata de Societatea X, prin administrator inregistrata la A.J.F.P, poarta semnatura si amprenta stampilei Cabinet de Avocat.

La dosarul cauzei se afla aceeasi contestatie formulata initial de Societatea X, prin administrator , care a fost inregistrata la A.J.F.P. si care poarta semnatura reprezentantului legal al societatii si amprenta stampilei Societatii X.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X .

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care au fost stabilite in sarcina sa obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal, din urmatoarele motive:

Potrivit dispozitiilor art.5 alin.1 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal are obligatia stabilirii corecte a creantelor fiscale.Invoca si dispozitiile art.6 din acelasi act normativ si sustine ca la stabilirea corecta a creantelor fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia utilizarii mijloacelor de proba prevazute de lege precum si efectuarea de constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

Societatea contestatara sustine ca, cuantumul semnificativ al obligatiilor fiscale suplimentare de plata catre bugetul statului reprezentand impozit pe profit si TVA sunt aferente achizițiilor de mijloace de transport efectuate in anul 2015 de la Societatea G.

Sustine ca in timpul inspectie fiscale prin adresa inregistrata la AJFP a solicitat verificarea documentelor Societatii G din anul 2015 in conditiile in care societatea furnizoare nu ar fi avut inregistrari de imobilizari corporale , insa organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele justificative ale furnizorului pe anul 2015 astfel ca, nu s-a putut stabili in mod legal fictivitatea achizitiilor inregistrate si declarate de societate.

Societatea contestatara sustine ca netemeinicia si nelegalitatea constatarilor facute de organele de inspectie fiscala rezulta atat din neverificarea niciunui act al furnizorului emis in anul 2015 dar si din luarea in considerare a unor situatii intocmite cu mult inainte de momentul efectuarii tranzactiilor declarate.

Totodata societatea contestatara sustine ca, situatia de fapt pe anul 2015 nu poate fi stabilita dupa analiza situatiilor fiscale intocmite cu privire la anul 2014, astfel ca, in sarcina organului de inspectie fiscala sta atat strangerea documentelor cat si analiza acestora urmata de stabilirea corecta a modului de indeplinire a obligatiilor in legatura cu obligatiile fiscale stabilite de catre aceasta.

De asemenea, societatea contestatara invoca nulitatea actului administrativ fiscal pe motiv ca existe neconcordanțe între data emiterii actelor administrative contestate și data listării acestora , respectiv Decizia de impunere și Raportul de inspectie fiscala. Realitatea datei la care au fost intocmite actele este pusa la indoiala si prin prisma mentiunilor existente pe procesul verbal de ridicare de inregistrari care a fost intocmit in data de.. si a fost inregistrat la AJFP...

Pentru motivele prezentate societatea contestatara solicita admiterea contestatiei și anularea actelor administrativ fiscale, contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice au stabilit in sarcina Societatii X, obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.01.2015-31.01.2017, contestat de societate, rezulta:

**Pe anul 2015**, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca impozitul pe profit stabilit se compune din:

- 1).-... lei reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2015;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca incepand cu trimestrul IV 2015 societatea a devenit platitoare de impozit pe profit iar la determinarea impozitului pe profit pe anul 2015 aceasta nu a luat in calcul veniturile si cheltuielile realizate de la inceputul anului ci numai cele aferente trimestrului IV 2015, declarand profit impozabil in valoare de.. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe anul 2015, contribuabilul a inregistrat in evidentele contabile venituri din exploatare., cheltuieli din exploatare in.. , rezultand astfel, un profit brut....

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise contabilului societatii ; in raspunsul dat prin Nota explicativa , contabilul societatii afirma ca: Societatea a devenit platitoare de impozit pe profit incepand cu trimestrul IV 2015 ;conform vectorului fiscal s-a calculat impozit micro pe perioada trim.I-trim.III si s-a omis recalcularea impozitului pe profit pe aceasta perioada, calculul s-a facut prin program pe trimestrul IV."

In temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si impozitul pe profit pe anul 2015 si au

stabilit un profit impozabil pentru care societatea datoreaza bugetului de stat impozit pe profit; s-a constatat ca societatea a declarat impozit pe veniturile microintreprinderilor si impozit pe profit , astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de impozit pe profit de plata .

-2)...impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu combustibilul pentru care nu s-a facut dovada utilizarii exclusive a autoturismelor in cauza, in scopul obtinerii de venituri impozabile;

Pentru realizarea veniturilor impozabile (servicii transport rutier de marfa) societatea s-a folosit de autoutilitare(proprii si luate prin contract de comodat) care functioneaza pe baza de motorina.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat inregistrarea in evidentele contabile a unui consum de benzina...

Referitor la consumul de benzina din perioada 2015-2016, prin Nota explicativa inregistrata la AJFP , administratorul societatii declara ca a folosit autoturismele care merg pe benzina si sunt folosite pentru nevoile firmei, cum ar fi achizitiile de piese de schimb, la service auto, banca, drum la vulcanizare."

In timpul controlului societatea a prezentat doar contractul de comodat incheiat cu PF pentru autoturismul Opel ; societatea nu a prezentat foile de parcurs si/sau fise zilnice de activitate -FAZ.

Luand in considerare cantitatea de benzina inregistrata de societate in anul 2015, organele de inspectie fiscala au constatat un numar mare de km parcursi, fara ca societatea sa prezinte foi de parcurs si sa justifice consumul de combustibil in scopul realizarii de venituri impozabile.Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe bonurile fiscale de achizitie combustibil nu este specificat numarul de inmatriculare al autoturismelor iar societatea a intocmit lunar, un singur bon de consum pentru intreaga cantitate de combustibil, fara sa fie intocmita fisa limita de consum pentru fiecare vehicul utilizat in parte.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu consumul de benzina in baza unor bonuri fiscale emise pentru alte societati.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asupra cheltuielilor cu combustibilul, respinse la deductibilitate , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

3).-impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu amortizarea, respinse la deductibilitate;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea G, cuprinse in Registrul imobilizarilor mijloacelor fixe cu numerele de inventar 2, 3 si 4 si anume:

-remorca, inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului I/2015;

-autoutilitara Volkswagen inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului II/2015;

-autoutilitara IVECO inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului TIII/2015;

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organele de inspectie fiscala au solicitat , prin adrese Serviciului Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul MAI , informatii privind autovehiculele inmatriculate pe Societatea X, precum si documentele in baza carora s-au inmatriculat aceste vehicule .

Prin adresa, Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor a transmis in copie documentele solicitate din care rezulta ca

cele trei vehicule inregistrate cu numerele de inventar ... s-au achizitionat de fapt de la persoane fizice si anume:

-remorca a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica PF.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca remorca s-a inregistrat in evidentele contabile la o valoare de intrare mai mare in baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ..; aceeași remorca a fost inregistrata in evidentele contabile la valoarea de intrare conform contractului de vanzare-cumparare incheiat cu persoana fizica., avand numar de inventar ..;

-autoutilitara a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica. Autoutilitara provine din achizitia din Bulgaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii la o valoare mai mare in baza facturii emisa de Societatea G, avand nr.de inventar ..;

-autoutilitara IVECO a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit cu persoana fizica. Autoutilitara provine din achizitia din Ungaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara IVECO s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii la o valoare de intrare mai mare in baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ...

Astfel , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a achizitionat mijloacele de transport de la persoane fizice fara TVA si le-a inregistrat in evidentele contabile ca fiind achizitionate de la Societatea G avand ca si consecinta fiscala majorarea cheltuielilor cu amortizarea si implicit diminuarea impozitului pe profit de plata si a TVA de plata.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca actele aditionale necesare inmatricularii autovehiculelor inregistrate in evidenta contabila a Societatii X au date de emitere apropiate datei contractelor de cumparare incheiate cu persoanele fizice.

In conformitate cu prevederile art.6 si 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa, au solicitat, reprezentantului legal al societatii, informatii referitoare la achizitiile de mijloace de transport de la Societatea G in conditiile in care acestea au fost inmatriculate pe numele Societatii X in baza unor contracte de vanzare-cumparare incheiate cu persoane fizice.

In raspunsul dat , prin Nota explicativa, completata in data de.. reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

-referitor la vehiculul , inregistrata in evidentele contabile de doua ori, nr.inventar.. si.. "nu detinem integral documentele la care se face referire , dar va comunicam ca o asemenea situatie a putut aparea doar datorita faptului ca au existat vanzari succesive pentru acelasi bun(remorca ). Inregistrarea financiara s-a realizat dupa prima tranzactie iar cea de-a doua inregistrare s-a efectuat doar datorita faptului ca bunul a fost identificat in mod diferit de identificarea sa din primul act.Daca tranzactia asupra bunului a fost inregistrata eronat si daca a existat o dubla inregistrare a unei cheltuieli , societatea noastra este de acord sa acopere toate obligatiile de plata aferente acestei operatiuni catre bugetul statului."

-referitor la vehiculul -autoutilitara, nr.inventar .. "nu detinem niciun exemplar al contractului la care faceti referire si care ar fi fost incheiat cu PF . Cu privire la aceasta tranzactie exista o singura cheltuiala inregistrata pentru acest bun si in consecinta, pentru aceasta operatiune nu exista nicio obligatie suplimentara de plata catre bugetul de stat."

-referitor la vehiculul -autoutilitara IVECO nr. inventar .." nu detinem niciun exemplar al contractului la care faceti referire la acest punct si care ar fi fost incheiat cu PF.Inregistrarea cheltuielii efectuata pentru achizitionarea bunului s-a facut o singura data , astfel ca nu exista niciun motiv legal pentru stabilirea unei sume suplimentare de plata

catre bugetul statului."

Cu privire la Societatea G organele de inspectie fiscala au constatat ca s-a efectuat inspectie fiscala partiala privind impozitul pe profit si TVA aferenta perioadei 01.01.2012-31.12.2014 .In urma inspectiei fiscale s-a intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si TVA.Societatea a fost administrata de asociatul unic, cetatean maghiar cu domiciliul in Ungaria ; acesta s-a sustras de la inspectia fiscala prin neprezentare, documentele justificative aferente perioadei ianuarie-august 2013 fiind puse la dispozitia organului de control in decembrie 2013 de un angajat, cu ocazia unui control incrucisat efectuat de A.J.F.P.Documentele aferente perioadei septembrie -decembrie 2013 au fost puse la dispozitia organului de control de catre Directia Regionala Antifrauda Fiscala in baza adresei, inregistrata la A.J.F.P..Inspectia fiscala s-a definitivat pe baza acestor documente si in baza informatiilor existente in baza de date ANAF.

De asemenea, din baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea G a depus ultimul bilant in aprilie 2015 si este aferent exercitiului fiscal 2014; conform bilantului la data de 31.12.2014 societatea nu detine imobilizari corporale, respectiv mijloace de transport.

Conform aplicatiei EVA-Sistemul National de Evidenta Auto, Societatea G a detinut doua autoutilitare respectiv:

-Iveco nr.inmatriculare radiat la data ..2013 si inmatriculat la Societatea A;

-Iveco numar de inmatriculare radiat la data de ...2013 si inmatriculat la Societatea A;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achizitiile efectuate de la Societatea G nu sunt reale astfel ca in temeiul art.11 alin.(1) coroborat cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea , inregistrate de societate in anul 2015, aferente vehiculelor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea G.

Totodata, organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea aferenta mijloacelor de transport inscrise in Registrul imobilizarilor cu numarul de inventar .., la valoare de intrare specificata in contractele de vanzare-cumparare incheiate cu persoanele fizice si in baza carora s-a efectuat inmatricularea autovehiculelor conform informatiilor transmise de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor.

Asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

**Pe anul 2016** , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit, astfel:

- impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu combustibilul destinat functionarii autoturismelor pentru care nu s-a facut dovada utilizarii exclusive a acestora in scopul realizarii de venituri impozabile;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat inregistrarea in evidentele contabile, in semestrul I 2016 a unui consum mediu de benzina..

Referitor la consumul de benzina din perioada 2015-2016, prin Nota explicativa inregistrata la AJFP , administratorul societatii declara ca a folosit autoturismele care merg pe benzina si sunt folosite pentru nevoile firmei, cum ar fi achizitii de piese de schimb, la service auto, banca, drum la vulcanizare."

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in anul 2016, societatea a intocmit foi de parcurs pentru autoturismul.. care este proprietatea PF, insa acestea sunt partial completate, lipsesc informatii cu privire la tipul si volumul combustibilului alimentar, iar

kilometrajul este trecut doar pe prima foaie si pe ultima foaie. Conform foi de parcurs din luna iunie 2016, cu autoturismul s-au parcurs mai multi km, fata de km inscrisi efectiv si fata de media calculata din consumul de combustibil, astfel ca organele de inspectie fiscala au constatat ca , consumul de benzina inregistrat nu a fost destinat exclusiv activitatii economice generatoare de venituri impozabile , cheltuiala inregistrata nefiind deductibila integral la determinarea rezultatului fiscal pe anul 2016.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul , in conformitate cu prevederile art.25 alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal iar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal au stabilit suplimentar impozit pe profit .

-impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal ;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu piese si servicii RAR aferente unei motociclete care nu se ragaseste in activele imobilizate ale societatii , astfel ca in temeiul revederilor art. 25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

Aferent cheltuielilor nedeductibile , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

-impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu amortizarea aferente vehiculelor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea G cuprinse in Registrul imobilizarilor mijloacelor fixe cu numerele de inventar ....

Pe anul 2016, societatea a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe;organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferente mijloacelor de transport inscrise in Registrul imobilizarilor cu numarul de inventar .., la valoare de intrare specificata in contractele de vanzare-cumparare incheiate cu persoanele fizice , in baza carora s-a efectuat inmatricularea autovehiculelor conform informatiilor transmise de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor.

Diferenta de cheltuieli cu amortizarea a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal iar asupra acestor cheltuieli s-a stabilit suplimentar impozit pe profit.

**Pe luna ianuarie 2017**, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit asupra cheltuielilor cu amortizarea aferenta vehiculelor achizitionate de la Societatea G cuprinse in Registrul imobilizarilor mijloacelor fixe cu numerele de inventar....

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea aferente mijloacelor de transport inscrise in Registrul imobilizarilor cu numarul de inventar ... la valoare de intrare specificata in contractele de vanzare-cumparare incheiate cu persoanele fizice , in baza carora s-a efectuat inmatricularea autovehiculelor conform informatiilor transmise de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor

Diferenta de cheltuieli cu amortizarea.. a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal iar in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Astfel, pe perioada 01.01.2015-31.01.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

#### **Cu privire la TVA, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:**

Societatea X este platitoare de TVA incepand cu data de 02.12.2014.

1.Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA , inregistrata in

evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea A reprezentand contravaloare piese de schimb si servicii RAR destinate unei motociclete care nu se ragaseste in activul societatii ; TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.270 alin.4 lit.b) coroborat cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

2.Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, inregistrata in evidentele contabile ale societatii in baza facturilor emise de Societatea G , inscrise in Registrul imobiliarilor mijloacelor fixe la numerele de inventar .. si anume:

-remorca avand valoarea de ...lei baza impozabila si ... TVA,factura inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului I/2015 ;

-autoutilitara Volkswagen avand valoarea de ... lei baza impozabila si... lei TVA, factura inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului II/2015;

-autoutilitara IVECO avand valoarea de... lei baza impozabila si TVA, factura inregistrata in jurnalul de cumparari al trimestrului TIII/2015;

Din informatiile existente in baza de date ANAF, s-a constatat ca Societatea G a depus ultimul bilant in aprilie 2015, si este aferent exercitiului fiscal 2014; conform bilantului la 31.12.2014, societatea nu detine imobilizari corporale, respectiv mijloace de transport.

Conform aplicatiei EVA-Sistemul National de Evidenta Auto, Societatea G a detinut doua autoutilitare care au fost vandute catre Societatea A, in anul 2013.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale , organele de inspectie fiscala au solicitat , prin adrese de la Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul MAI , informatii privind autovehiculele inmatriculate pe Societatea X, precum si documentele in baza carora s-au inmatriculat aceste vehicule .

Prin adresa Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor a transmis copia documentelor solicitate din care rezulta ca cele trei vehicule inregistrate cu numerele de inventar ... s-au achizitionat de fapt de la persoane fizice si nu Societatea G, astfel:...

-remorca a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica la pretul de.., numar inmatriculare.Remorca provine din achizitia din Olanda.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca remorca cu numarul de identificare s-a inregistrat in evidentele contabile la valoarea de intrare mai mare cu TVA in baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ...; aceeasi remorca a fost inregistrata in evidentele contabile la valoarea de intrare in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu persoana fizica , fiindu-i atribuit numarul de inventar ...

-autoutilitara Volkswagen a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica.Autoutilitara provine din achizitia din Bulgaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara Volkswagen s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii la valoarea de intrare mai mare plus TVA in baza facturii emisa de Societatea G ,avand nr.de inventar ..;

-autoutilitara IVECO a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica,.Autoutilitara provine din achizitia din Ungaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii la o valoare de intrare cu TVA in baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ...

Astfel , organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a achizitionat mijloacele de transport de la persoane fizice fara TVA si le-a inregistrat in evidentele contabile ca fiind achizitionate de la G la valoare de.. si TVA aferenta , avand ca si

consecinta fiscala diminuarea TVA de plata si de asemenea impozitului pe profit cu cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe.

In conditiile in care societatea X nu a justificat realitatea achizitiilor de mijloace de transport , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea G , organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au reincadrat operatiunile iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(1) si (2) lit.a) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate TVA.

3.Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca pe perioada ianuarie 2015-31.07.2016, societatea a inregistrat achizitii de benzina in baza bonurilor fiscale emise pentru alte societati precum si in baza bonurilor fiscale care nu au scris, cu ajutorul aparatelor de marcat electronic codul de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului , nefiind respectate prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.145 din Cod.

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus integral TVA aferenta achizitiei de benzina destinata autoturismului , detinut in baza contractului de comodat incheiat cu PF, in conditiile in care nu s-au intocmit si prezentat foi de parcurs si/sau fise zilnica de activitate-FAZ.

Totodata s-a constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de benzina destinata functionarii autoturismului cu numarul de inmatriculare.. , proprietatea PF , pentru care nu s-a prezentat vreun contract de comodat/inchiriere si pentru care incepand cu anul 2016 s-au prezentat foi de parcurs incomplete.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca, consumul de benzina inregistrat in evidentele contabile nu a fost destinat exclusiv realizarii de operatiuni taxabile astfel ca, in conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2015, mentinute la art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, au acceptat la deducere TVA in cota de 50%.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii combustibilului in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

4.Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de tigari, in conformitate cu prevederile art.297 alin.(7) lit.b) Din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, pe perioada 02.12.2014-31.03.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA de plata.

**III.** Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin urmatoarele:

Perioada verificata:02-12.2014-31.03.2018

#### **A).Motive procedurale**

Referitor la argumentul societatii contestatare potrivit caruia actul administrativ fiscal contestat ar fi nul pe motiv ca Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost emise cu data de 29.06.2018 si au fost listate in data de 04.07.2018, mentionam:



La art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

iar potrivit prevederilor art.93 din același act normativ:

*"2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Totodată în conformitate cu prevederile art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*(2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.[...]*

*(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată."*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca raportul de inspecție fiscală

este un act administrativ premergator, rezultatele inspectiei fiscale, respectiv constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal consemnate in raport fiind valorificate, in situatia in care baza de impunere se modifica, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanta.

In conformitate cu prevederile Ordinul nr.3710/2015 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la persoane juridice, anexa 2 "Instructiuni privind intocmirea Raportului de inspectie fiscala la persoane juridice:

*"Raportul de inspectie fiscală se întocmește și se semnează de organele de inspectie fiscală, se avizează de șeful serviciului și se aprobă de conducătorul structurii de inspectie fiscală.*

*Raportul de inspectie fiscală stă la baza întocmirii și se anexează la următoarele acte administrativ-fiscale:*

*a) deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice;*

*b) deciziei privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și, respectiv, de obligații fiscale principale;*

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

*Raportul se întocmește în 3 (trei) exemplare, dintre care un exemplar pentru contribuabil/plătitor, un exemplar pentru organele de inspectie fiscală și un exemplar pentru organul fiscal de administrare competent."*

Se retine ca Raportul de inspectie fiscala emis la data de 29.06.2018, este semnat de functionarii publici care au efectuat inspectia fiscala, este avizat de seful de serviciu si aprobat de seful de administratie in calitate de conducator al structurii de inspectie fiscala.

In Ordinul nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului si continutului formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice"-anexa 2 Instructiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice", se prevede:

*"Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspectie fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]*

*Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice se va întocmi în 3 exemplare, toate cu titlu de original, de către organul de inspectie, avizată de șeful de serviciu și aprobată de conducătorul structurii de inspectie fiscală."*

Din prevederile legale enuntate se retine ca decizia de impunere este actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare principale aferente diferentelor de baze de impozitare constatate ; se retine, de asemenea, ca decizia de impunere se emite în termen de cel mult 25 de zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, in trei exemplare , toate cu titlu de original si este semnata de persoanele care au intocmit decizia, este avizata de seful de serviciu si este aprobata de conducatorul structurii de inspectie fiscala.

In speta, se retine ca Decizia de impunere a fost emisa in data de 29.06.2018 in aceeasi data cu raportul de inspectie fiscala si a fost semnata de persoanele care a intocmit decizia, avizata de seful de serviciu si aprobata de conducatorul structurii de inspectie fiscala.

Cat priveste invocarea de catre societatea contestatara a nulitatii actului administrativ fiscal contestat pe motiv ca exista o diferenta de timp intre data emiterii actului administrativ fiscal si data listarii acestuia respectiv actul administrativ fiscal a fost emis in data de 29.06.2018 si a fost listat in data de 04.07.2018, mentionam ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Pe parcursul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au inregistrat constatările efectuate in aplicatia informatica, aducand la cunostinta sefului de serviciu coordonator si conducatorului structurii de inspectie fiscala aceste constatari; Se retine ca reprezentantul legal al societatii a fost invitat la discutia finala la sediul societatii, prin Instiintarea... Deoarece in data precizata in instiintare administratorul societatii nu era disponibil , acesta s-a prezentat in data de .. la sediul AJFP .La discutia finala i-a fost comunicat reprezentantului legal al societatii faptul ca s-a modificat baza de impozitare. Se retine ca in timpul discutiei , prin formularul Nota explicativa s-au solicitat informatii administratorului cu privire la documentele de inregistrare a vehiculelor aflate in patrimoniul societatii. Intrucat administratorul a solicitat consultarea cu privire la formularea raspunsurilor Nota explicativa a fost luata de catre acesta si restituita in data de .., data la care i-a fost inmanat si Proiectul raportului de inspectie fiscala; conform art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , contribuabilul avea posibilitatea de a-si exprima, in scris, punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala, inasa pana la data de 29.06.2018 , data intocmirii Raportului de inspectie fiscala si emiterii deciziei de impunere , contribuabilul nu a prezentat un punct de vedere referitor la constatările organelor de inspectie fiscala.

Se retine ca si Societatea X a fost informata cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala si cu privire la modificarea bazei impozabile iar urmare discutiei fiscale aceasta nu a fost modificata.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost aprobate de conducatorul structurii de inspectie fiscala dupa avizarea sefului de serviciu coordonator al actiunii de inspectie fiscala.

Faptul ca Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost editate din sistemul informatic in data de 04.07.2018, nu presupune decat ca aceste documente au fost listate efectiv la acea data. Decizia de impunere nu ar fi putut fi listata daca datele si constatările ce constituie Raportul de inspectie fiscala nu ar fi fost inregistrate anterior in sistemul informatic si mai mult, sistemul informatic propriu ANAF nu permite listarea deciziei de impunere fara ca raportul de inspectie fiscala sa fie avizat si aprobat de conducatorul activitatii de inspectie fiscala, aceasta avizare facandu-se electronic.

Argumentul societatii contestatara potrivit caruia realitatea datei la care au fost intocmite actele este pusa la indoiala si prin prisma mentiunilor existente pe procesul

verbal de ridicare de inregistrari care a fost intocmit in data de 29.06.2018 si a fost inregistrat la AJFP in data de 02.07.2018 nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat avand in vedere ca procesul verbal de ridicare de inregistrari care a fost intocmit in data de 29.06.2018(vineri) , dupa cum sustine si aceasta, la finalizarea inspectiei fiscale.

Procesul verbal de ridicare de inregistrari a fost doar inregistrat la AJFP in data de 02.07.2018.

Cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal , mentionam ca la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, legiuitorul a prevazut in mod expres si limitativ elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal, si anume:

*"(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa."*

Prin acest articol de lege, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor.Prin urmare numai pentru lipsa numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art.46 alin.(6) din acelasi act normativ, precum si daca actul administrativ fiscal a fost emis cu incalcare prevederilor legale privind competenta sau este afectat de o grava si evidenta eroare, constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Potrivit doctrinei , nulitatea constituie sanctiunea care loveste orice act juridic savarsit fara respectarea dispozitiilor prevazute de lege pentru validitatea sa iar, in speta, actul administrativ fiscal contestat contine elementele a caror lipsa ar fi determinat nulitatea sa , acestea fiind prevazute in mod explicit si limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat.

Totodata, trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea dispozitiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie sa le contina actul administrativ fiscal, producerea unei vatamari precum si ca respectiva vatamare sa nu poata fi inlaturata in alt mod decat prin anulara actului; astfel se retine ca sanctiunea nulitatii intervine ca o ultima ratiune, numai in masura indeplinirii cumulate a conditiilor mai sus prezentate iar in speta o atare vatamare nu a fost provocata societatii contestatare prin emiterea Deciziei de impunere in baza Raportului de inspectie fiscala la data de 29.06.2018 , listata din sistemul informatic in data de 04.07.2018.

In concluzie, deoarece nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele societatii contestatare de natura procedurala, se va proceda la analiza pe fond a contestatiei formulata de societate impotriva Deciziei de impunere emisa in baza

Raportului de inspectie fiscala.

**B).Fondul cauzei;**

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestata de societate;

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X impotriva obligatiilor fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care referitor la aceste obligatii fiscale, organele de inspectie fiscala au formulat Sesizarea penala ce face obiectului dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunal a iar actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.**

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie Fiscala au intocmit Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, prin care au stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA aferente achizitiilor inregistrate ca fiind efectuate de la furnizorul G, care fac obiectul Sesizarii penale inregistrata la Parchetului de pe langa Tribunal.

Din Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere atasate Sesizarii penale, rezulta ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X , in anul 2015, a inregistrat in evidentele contabile achizitii si TVA deductibile in baza facturilor care au inscrise la rubrica "furnizor" Societatea G si anume:

-remorca a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturii la valoarea ...si TVA;Mijlocul fix a fost cuprins in Registrul imobilizarilor la numarul de inventar...

-autoutilitara Volkswagen a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturii la valoarea ...si TVA.. ;Mijlocul fix a fost cuprins in Registrul imobilizarilor la numarul de inventar ...

-autoutilitara IVECO a fost inregistrata in evidentele contabile in baza facturii la valoarea ...si TVA;Mijlocul fix a fost cuprins in Registrul imobilizarilor la numarul de inventar ..

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale privind achizitia de mijloace de transport inregistrate in evidentele contabile si in Registrul imobilizarilor cu numerele de inventar.. organele de inspectie fiscala au analizat operatiunile in cauza administrand mijloacele de proba prevazute de art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, astfel:

Cu privire la furnizorul G au analizat informatiile existente in baza de date ANAF, si au constatat ca G a depus ultimul bilant in aprilie 2015, fiind aferent exercitiului fiscal 2014; conform bilantului la data de 31.12.2014 societatea nu detine imobilizari corporale, respectiv mijloace de transport.

Conform aplicatiei EVA-Sistemul National de Evidenta Auto, Societatea G a detinut doua autoutilitare care au fost radiare in 2013 si inmatriculate pe numele Societatii A la data de...2013;

De asemenea, organele de inspectie fiscala au solicitat , prin adrese de la Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor din cadrul MAI , informatii privind autovehiculele inmatriculate pe Societatea X, precum si documentele in baza carora s-au inmatriculat aceste vehicule .

Prin adresa, Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor a transmis, in copie, documentele solicitate din care rezulta ca cele trei vehicule inregistrate cu numerele de inventar ..s-au achizitionat de fapt de la persoane fizice si nu de la Societatea G, astfel:

-remorca a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica;Remorca provine din achizitia din Olanda.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca remorca cu numarul de identificare s-a inregistrat in evidentele contabile la o valoare de intrare mai mare baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ..; aceeaasi remorca a fost inregistrata in evidentele contabile la valoarea de intrare in baza contractului de vanzare-cumparare incheiat cu persoana fizica , fiindu-i atribuit numarul de inventar ..

-autoutilitara Volkswagen a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica.Autoutilitara provine din achizitia din Bulgaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara Volkswagen s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii in baza facturii emisa de Societatea G,avand nr.de inventar ..;

-autoutilitara IVECO a fost inmatriculata in baza contractului de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit incheiat cu persoana fizica.Autoutilitara provine din achizitia din Ungaria.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca autoutilitara s-a inregistrat in evidentele contabile ale societatii la valoare de intrare in baza facturii emisa de Societatea G, avand numar de inventar ...

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca actele aditionale necesare inmatricularii autovehiculelor inregistrate in evidenta contabila a Societatii X au date de emitere apropiate datei contractelor de cumparare incheiate cu persoanele fizice.

In conformitate cu prevederile art.6 si 7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa, au solicitat, reprezentantului legal al societatii, informatii referitoare la achizitiile de mijloace de transport de la Societatea G in conditiile in care acestea au fost inmatriculate pe numele Societatii X in baza unor contracte de vanzare-cumparare incheiate cu persoane fizice.

In raspunsul dat , la Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

-referitor la remorca inregistrata in evidentele contabile de doua ori, nr.inventar .. si .. "nu detinem integral documentele la care se face referire , dar va comunicam ca o asemenea situatie a putut aparea doar datorita faptului ca au existat vanzari succesive pentru acelasi bun; Inregistrarea financiara s-a realizat dupa prima tranzactie iar cea de-a doua inregistrare s-a efectuat doar datorita faptului ca bunul a fost identificat in mod diferit de identificarea sa din primul act.Daca tranzactia asupra bunului a fost inregistrata eronat si daca a existat o dubla inregistrare a unei cheltuieli , societatea noastra este de acord sa acopere toate obligatiile de plata aferente acestei operatiuni catre bugetul statului."

-referitor la vehiculul cu numarul de inmatriculare- -autoutilitara Volkswagen nr.inventar .. "nu detinem niciun exemplar al contractului la care faceti referire si care ar fi fost incheiat cu PF . Cu privire la aceasta tranzactie exista o singura cheltuiala inregistrata pentru acest bun si in consecinta, pentru aceasta operatiune nu exista nicio obligatie suplimentara de plata catre bugetul de stat."

-referitor la vehiculul cu numarul de inmatriculare -autoutilitara IVECO nr. inventar .." nu detinem niciun exemplar al contractului la care faceti referire la acest punct si care ar fi fost incheiat cu PF.Inregistrarea cheltuielii efectuate pentru achizitionarea bunului s-a facut o singura data , astfel ca nu exista niciun motiv legal pentru stabilirea unei sume suplimentare de plata catre bugetul statului."

Urmare analizei mijloacelor de proba administrate in cauza (informatii existente in baza de date ANAF, informatii obtinute de la Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor) s-a constatat ca achizitiile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea G nu sunt reale, achizitiile in speta fiind efectuate de la persoane fizice fara TVA.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitiile de mijloace fixe la valoare de.. lei si TVA aferenta.. , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea G , au avut si consecinta majorarea cheltuielilor cu amortizarea, diminuarea profitului impozabil si totodata a impozitului pe profit datorat bugetului de stat precum si diminuarea TVA de plata.

Astfel, s-a constatat ca, pe perioada 01.03.2015-31.01.2017, cand societatea a fost platitoare de impozit pe profit, aceasta a inregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe fata de amortizarea reala de..calculata de organele de inspectie fiscala luand in considerare valoarea de intrare in gestiune a mijloacelor fixe conform contractelor de cumparare incheiate cu persoanele fizice si in baza carora s-a efectuat inmatricularea vehiculelor potrivit informatiilor transmise de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor; in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea..iar in conformitate cu prevederile art.19 din aceleasi acte normative au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

In conditiile in care societatea X nu a justificat realitatea achizitiilor de mijloace de transport , inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor ca fiind emise de Societatea G , organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au reincadrat operatiunile iar in temeiul prevederilor art.145 alin.(1) si (2) lit.a) din acelasi act normativ au respins la deductibilitate si TVA , inregistrata in baza acestor facturi.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in speta au fost sesizate organele de cercetare penala, fiind formulata Sesizarea penala inregistrata la A.J.F.P. si la Parchetul de pe langa Tribunal.

La dosarul contestatiei se afla Sesizarea penala inregistrata la A.J.F.P.-Inspectie fiscala privind Societatea X, formulata catre Parchetul de pe Langa Tribunal, in care se specifica faptul ca, potrivit actelor si documentelor puse la dispozitie de societate s-a constatat ca in anul 2015, Societatea X a inregistrat in evidentele contabile achizitii de mijloace fixe si a dedus TVA in baza facturilor emise de Societatea G.

In Sesizarea penala se specifica faptul ca , urmare analizei documentelor prezentate de societatea precum si informatiilor transmise de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere si Inmatriculare a Vehiculelor rezulta ca Societatea X a achizitionat mijloacele de transport de la persoane fizice fara TVA dar le-a inregistrat in evidentele contabile ca fiind achizitii de la G la valoare mai mare cu TVA , avand ca si consecinta fiscala majorarea cheltuielilor cu amortizarea si diminuarea TVA de plata.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma reprezentand TVA si suma reprezentand impozit pe profit si considera ca faptele prezentate mai sus pot intruni elementele constitutive ale infractiunii prevazute la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Se retine ca, prin Sesizarea penale transmisa Parchetului de pe Langa Tribunal s-au preluat constatarile prezentate in Procesul verbal si partial constatarile prezentate in Raportul de inspectie fiscala , cu privire la achizitiile inregistrate in evidentele contabile ca fiind efectuate de la furnizorul G, care au dus la stabilirea obligatiilor fiscale

suplimentare de plata din Decizia de impunere si anume impozit pe profit , pe perioada 01.01.2015-31.01.2017, si TVA pe perioada 02.12.2014-31.03.2018.

Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere au fost atasate Sesizarii penale.

Se retine ca, contestatia formulata de Societatea X are ca obiect suma de.. reprezentand impozit pe profit si suma de.. reprezentand TVA, stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, sume care, partial , fac si obiectul Sesizarii penale transmisa Parchetului de pe Langa Tribunal.

In aceste conditii, in vederea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X, organul de solutionare a contestatiei prin adresa a solicitat Parchetului de pe Langa Tribunal sa comunice numarul dosarului penal care face obiectul acestei sesizari precum si stadiul solutionarii acestui dosar.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P., Parchetul de pe langa Tribunal comunica faptul ca "sesizarea penala formulata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice privind Societatea X prin administrator a fost inregistrata.. si in prezent dosarul se afla in lucru la Inspectoratul Judetean de Politie -Serviciul de Investigare a Criminalitatii Economice."

Avand in vedere ca, contestatia formulata de Societatea X priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, care, partial fac obiectul Sesizarii penale din dosarul penal aflat in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunal, in speta se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

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

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

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare reprezentand impozit pe profit si TVA prin Decizia de impunere, contestata de Societatea X si stabilirea caracterului infractional al faptei savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea depusa judecatii, organul de inspectie fiscala inaintand actul de control organelor de urmarire si cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca, Societatea X in anul 2015 a inregistrat in evidentele contabile facturi ca fiind emise de furnizorul G , in baza carora a inregistrat in evidentele contabile achizitii de mijloace fixe( remorca, autoutilitate si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in conditiile in care s-a constatat ca de fapt, mijloacele fixe in cauza au fost achizitionate de la persoane fizice fara TVA.



Astfel, s-a constatat ca achizițiile de mijloace fixe și TVA aferentă, înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea G nu sunt în concordanță cu realitatea și legalitatea prin prisma furnizorului și au avut ca și consecință majorarea cheltuielilor cu amortizarea și diminuarea TVA de plată.

Urmare înregistrării în evidențele contabile a unor facturi care nu au calitatea de documente justificative, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de pe perioada 01.03.2015-31.01.2017, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare până la data de 31.12.2015 și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016; în temeiul prevederilor art.17 și art.19 din aceleași acte normative organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit.

De asemenea organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturilor ca fiind emise de Societatea G, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care nu s-a făcut dovada realității operațiunilor.

Se reține ca orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CJUE -Cauza 255/02 Halifax & alții).

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

Având în vedere că actele administrative fiscale contestate au fost transmise organelor de cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunal, în vederea efectuării de cercetări față de administratorul statutar al Societății X sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, organele administrative de soluționare a contestațiilor nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de finalizarea soluționării laturei penale.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de cercetare penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, identificarea faptelor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, iar aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată de procedura administrativă.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speta există suspiciuni de evaziune fiscală; ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea duce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele ce ar decurge din această situație.

Prioritate de solutionare in speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infraccional al faptei potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul" respectiv art.28 din Codul de procedura penala, care in legatura cu autoritatea hotararii penale in civil si efectele hotararii civile in penal, precizeaza urmatoarele:

*"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.*

*Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia."*

Se retine ca, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor doua actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indicilor savarsirii unei infractiuni iar, pe de alta parte solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Precizam, ca si Curtea Constitutionala prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 si Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la exceptia de neconstitutionalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, devenit art.214 alin.(1) lit.a) dupa renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, a respins aceasta exceptie, precizand ca:Decizia 449/26.10.2004-*"întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală", scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele "indicii" (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că "nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ."*

In Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizeaza:" In ceea ce priveste posibilitatea organului de solutionare a contestatiei de a suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni, Curtea constata ca aceasta nu infrange dispozitiile constitutionale care consacra prezumtia de nevinovatie. Adoptarea masurii suspendarii este conditionata de inraurirea hotaratoare pe care o are constatarea de catre organele competente a elementelor constitutive ale unei infractiuni asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Or, intr-o atare situatie suspendarea procedurii administrative nu numai ca se impune dar constituie tocmai expresia aplicarii prezumtiei de nevinovatie a persoanei contestatoare, care isi poate valorifica toate drepturile garantate constitutional, in cadrul unui proces in fata instantelor de judecata."

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri

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

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit 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, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analogice sau comparabile.

A proceda astfel, ***per a contrario***, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevanța în acest sens fiind Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care instanța de judecată menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale apreciind că "aceste dispozitii speciale aplicabile prevad indeplinirea cumulativa a doua conditii pentru a dispune suspendarea[...] În speta, aceste doua conditii sunt indeplinite deoarece exista sesizarea organelor de urmarire penala cu privire la indiciile savarsirii unei infractiuni si faptele sesizate au o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce se va pronunta asupra contestatiei administrative avand in vedere ca ele vizeaza operatiuni comerciale [...] si constatarea existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale."

Totodata, instanța apreciază că "tocmai pentru a se evita sancționarea atât penală cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale".

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prioritate de soluționare o au organele de urmărire penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestate de societate.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

*"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de*

*soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."*

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca:

*"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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii."***

Avand în vedere cele precizate mai sus, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*"Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277."*

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.277 alin.(3) din acelasi act normativ.

2). Cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Societatea X in contestatia formulata nu prezinta motivele de fapt si de drept, pentru care intelege sa conteste impozitul pe profit si TVA, desi contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.**

In fapt, pe perioada 01.01.2015-31.01.2017 , prin actul administrativ fiscal contestat organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata si impozitul pe profit, care se compune din:

1).- impozit pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2015;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a devenit platitoare de impozit pe profit prin depasirea plafonului de 65.000 euro incepand cu trimestrul IV 2015 iar la determinarea impozitului pe profit societatea nu a luat in calcul veniturile si cheltuielile realizate de la inceputul anului ci numai cele aferente trimestrului IV 2015, declarand profit impozabil, in speta fiind incalcate dispozitiile art.112<sup>6</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din situatiile financiare pe anul 2015 s-a constatat ca, contribuabilul a inregistrat venituri din exploatare , cheltuieli din exploatare rezultand un profit brut.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise contabilului societatii ; in raspunsul dat prin Nota explicativa , contabilul societatii afirma ca "Societatea a devenit platitoare de impozit pe profit incepand cu trimestrul IV 2015 ;conform vectorului fiscal s-a calculat impozit micro pe perioada trim.I-trim.III si s-a omis recalcularea impozitului pe profit pe aceasta perioada, calculul s-a facut prin program pe trimestrul IV "

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil pe anul 2015, stabilind un profit impozabil pentru care societatea datoreaza impozit pe profit; s-a constatat ca societatea a declarat impozit pe veniturile microintreprinderilor si impozit pe profit, astfel ca diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar de plata.

-2)impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu combustibilul, constatate ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe anul 2015 si 2016;

Pentru realizarea veniturilor impozabile (servicii transport rutier de marfa) societatea s-a folosit de autoutilitate(proprii si luate prin contract de comodat) care functioneaza pe baza de motorina.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat inregistrarea in evidentele contabile a unui consum de benzina..

Referitor la consumul de benzina din perioada 2015-2016, prin Nota explicativa inregistrata la AJFP , administratorul societatii declara ca a folosit autoturisme care merg pe benzina si sunt folosite pentru nevoile firmei, cum ar fi achizitii de piese de schimb, la service auto, banca, drum la vulcanizare."

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului s-a prezentat doar contractul de comodat incheiat pentru autoturismul Opel ; societatea nu a prezentat foile de parcurs si/sau fise zilnice de activitate -FAZ in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat urmare calculelor efectuate ca s-ar fi parcurs 200 km/zi.

Pentru anul 2016,societatea a prezentat foi de parcurs pentru autoturismul care este proprietatea PF, insa acestea sunt partial completate, lipsesc informatii cu privire la tipul si volumul combustibilului alimentar, iar kilometrajul este trecut doar pe prima foaie si pe ultima foaie. Conform foii de parcurs, cu autoturismul s-au parcurs.. km, fata de .. km inscrise efectiv si fata de media calculata din consumul de combustibil.

Astfel,organele de inspectie fiscala au constatat ca autoturismele nu s-au utilizat exclusiv in scopul obtinerii de venituri impozabile.

De asemenea, s-a constatat ca pe bonurile fiscale de achizitie combustibil nu este specificat numarul de inmatriculare al autoturismelor iar societatea a intocmit lunar, un singur bon de consum pentru intreaga cantitate de combustibil, fara sa fie intocmita fisa limita de consum pentru fiecare vehicul utilizat in parte.

Totodata s-a constatat ca societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu consumul de benzina in baza unor bonuri fiscale emise pentru alte societati.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate pe anul 2015, cheltuielile cu combustibilul, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe anul 2015;pe anul 2016 , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul in conformitate cu prevederile art.25 alin.(3) lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

Asupra cheltuielilor cu combustibilul respinse la deductibilitate , in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din actele normative, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata .

-impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor cu piese de schimb si servicii RAR destinate unei motociclete care nu se ragaseste printre activele societatii.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.25 alin.(4) lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pe perioada 02.12.2014-31.03.2018, prin actul administrativ fiscal contestat, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata si TVA care se compune din:

1).- TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de Societatea A reprezentand contravaloare piese de schimb si servicii RAR destinate unei motociclete care nu se ragaseste in activul societatii ;TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.270 alin.4 lit.b) coroborat cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

2). -TVA aferenta achizitiei de combustibil pentru care nu s-a facut dovada utilizarii vehiculelor exclusiv in scopul realizarii de operatiuni taxabile;

Urmare verificarii , organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada ianuarie 2015-31.07.2016, societatea a inregistrat achizitii de benzina in baza bonurilor fiscale emise pentru alte societati precum si in baza bonurilor fiscale care nu au in scris, cu ajutorul aparatelor de marcat electronic codul de inregistrare in scopuri de TVA al beneficiarului , nefiind respectate prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal dat in aplicarea art.146 din Cod.

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus integral TVA aferenta achizitiei de benzina destinata autoturismului detinut in baza contractului de comodat incheiat cu PF, in conditiile in care nu s-au intocmit si prezentat foi de parcurs si/sau fise zilnica de activitate-FAZ .

Totodata s-a constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de benzina destinata functionarii autoturismului cu numarul de inmatriculare , proprietatea PF , pentru care nu s-a prezentat vreun contract de comodat/inchiriere;societatea a prezentat in vederea justificarii consumului de combustibil foi de parcurs incomplete.

Astfel s-a constatat ca, consumul de benzina inregistrat in evidentele contabile nu a fost destinat exclusiv realizarii de operatiuni taxabile motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2015, mentinute la art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, au acceptat la deducere TVA in cota de 50% iar diferenta de TVA .. a fost respinsa la deductibilitate.

3).-TVA aferenta achizitiei de tigari;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.297 alin.(7) lit.b) Din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, Societatea X arata ca prin actul administrativ fiscal contestat s-a stabilit suplimentar impozit pe profit si TVA asupra achizitiei de combustibil care nu a fost destinat exclusiv realizarii de venituri impozabile, ca s-a stabilit suplimentar impozit pe profit pe anul 2015 urmare recalcularii profitului impozabil pe acest an, ca s-a stabilit suplimentar impozitul pe profit si TVA asupra achizitiilor de piese de schimb si servicii RAR destinate unei motociclete care nu se afla in patrimoniul societatii, ca s-a stabilit suplimentar TVA aferenta achizitiei de tigari in sa nu prezinta punctual motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste obligatii fiscale stabilite de plata, in sarcina sa.

In contestatia formulata, societatea contestatara prezinta argumente in sustinerea contestatiei doar cu privire la achizitiile efectuate de la Societatea G si sustine ca, din actele anexate prezentei contestatii se poate observa acordul expres al reprezentantului

legal al societatii cu privire la plata tuturor obligatiilor fiscale stabilite si acordul de indreptare a oricaror erori de inregistrare, dar nu poate fi exprimat acord de plata a unor obligatii de plata stabilite pe anul 2015 pe baza unor acte inregistrate de furnizor in anul 2014.

Din acest context rezulta ca reprezentantul legal al societatii este de acord cu obligatiile fiscale stabilite suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si TVA aferenta achizitiei de combustibil, cu privire la diferenta de impozit pe profit stabilita suplimentar de plata pe anul 2015 urmare omisiunilor facute de societate, cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor si TVA aferenta achizitiilor destinate unei motociclete care nu se afla in patrimoniul societatii, TVA stabilita suplimentar de plata aferenta achizitiei de tigari.

Insa, avand in vedere ca Societatea X contesta in totalitate impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere si prezinta argumente in sustinerea contestatiei doar cu privire la impozitul pe profit si TVA stabilite suplimentar asupra achizitiilor efectuate de la furnizorul G, se retine ca, contestatia cu privire la impozitul pe profit si TVA este nemotivata.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestatiei;*
- c) motivele de fapt si de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiaza;*
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

*" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."*

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

- b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Prin contestatia formulata societatea contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si impozitul pe profit si TVA in conditiile in care,

dupa cum s-a aratat si mai sus, aceasta contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

In aceste conditii in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceste obligarii fiscale stabilite suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.277,art.279 si art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,



## DECIDE

1.Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu prevederile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.