

DECIZIE nr. 763/18.05.2017

privind contestația formulată de societatea S.R.L., înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR /04.01.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad-Serviciul Inspecție Fiscală PJ 5, cu adresa nr. ARG_AIF ... /23.12.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR /04.01.2017, asupra contestației formulate de

Societatea S.R.L.,

CIF:

Cu sediul în

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_REG ... /16.12.2016, și respectiv TMR_DGR ... /19.12.2016, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF ... /19.12.2016 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR /04.01.2017.

Petenta S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR /25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Activitatea de inspecție fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara.

Suma totală contestată este în cuantum de lei, și reprezintă:

- lei - impozit pe profit;
- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- lei - impozit pe dividende PF.

Contestația a fost semnată de dl., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR /25.10.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 03.11.2016, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta S.R.L. contestă Decizia de impunere nr. F-AR /25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /25.10.2016 de către Activitatea de

Inspecție Fiscală Arad, solicitând anularea Deciziei de impunere nr. F-AR/25.10.2016, și în mod implicit anularea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/25.10.2016.

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

A. Fată de modul în care Societatea SRL își desfășoară activitatea, organele de inspecție fiscală au nesocotit prevederile legislației fiscale aplicabile când au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de lei.

A.1. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din „nerecunoașterea ca deductibile de către echipa de inspecție fiscală, a unor venituri impozabile adiționale privind achizițiile de combustibil”, după cum urmează:

- în sumă totală de lei, cu TVA în sumă de lei aferent perioadei martie 2011-decembrie 2011 (în contul 6022);
- în sumă totală de:
 - lei, cu TVA în sumă de lei, aferent perioadei ianuarie 2012-iulie 2012 (în contul 6022);
 - lei, cu TVA în sumă de ... lei, aferent perioadei ianuarie 2012-decembrie 2012 (în contul 6022);
- în sumă totală de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei, aferent perioadei mai 2013- decembrie 2013 (în contul 6022);
- în sumă totală de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei, aferent perioadei ianuarie 2014-decembrie 2014 (în contul 6022);
- în sumă totală de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei, aferent perioadei ianuarie 2015-noiembrie 2015 (în contul 6022).

În ceea ce privește achizițiile de combustibil, petenta arată că acestea au fost efectuate pentru autoturismele aparținând firmei, respectiv autoturisme care s-au aflat în folosința societății, vorbind de o societate care dezvoltă activități specifice în domeniul construcțiilor, invocând prevederile alin. 4 lit. t) al art. 21 din Codul fiscal, conform cărora pentru autovehiculele care sunt utilizate pentru desfășurarea activităților companiei, respectiv de deplasare în locații în care se desfășoară activitățile de construcții realizate de petentă, cheltuielile aferente unui astfel de autovehicul devin parțial deductibile cum este cazul anului 2011 și/sau integral deductibile sau după caz parțial deductibile pentru următoarea perioadă.

Petenta este de părere că, în contextul în care autovehiculele au fost folosite de către o persoană cu atribuții directe, angajați care se deplasau la locul execuției unui contract de prestării servicii, respectiv de execuție a lucrărilor de construcții, nu se poate refuza beneficiul fiscal al deductibilității cheltuielilor aferente acelor/acelui autovehicul, motiv pentru care consideră eronate constatările echipei de inspecție fiscală. Acest lucru a fost susținut și în Nota explicativă luată domnului

Petenta arată că, începând cu anul 2012 se poate vorbi de deductibilitate totală respectiv (fără a se mai aplica limitarea la 50%), sens în care a înregistrat bonurile de carburanți având atașate ordinului de deplasare pe cheltuieli cu carburanții care sunt deductibile în procent de 100% fiind înregistrate pe cheltuieli cu deplasările pe cont 625, fiind considerate deductibile integral. Acolo unde nu a existat justificarea completă, respectiv acolo unde nu există foi de parcurs, a fost valorificat beneficiul fiscal în procent de 50%. Acolo unde nu a existat justificarea completă, respectiv unde nu existau foi de parcurs, a fost valorificat beneficiul fiscal în procent de 50%.

Petenta consideră că a respectat prevederile art. 21 lit.t), art. 145¹ din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 49² respectiv 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea articolelor menționate, că a justificat utilizarea vehiculelor, aflate în proprietatea sau în folosința sa, în sensul acordării deductibilității parțiale sau după caz integrale, la calculul profitului impozabil, cu documente justificative – foi de parcurs care conțineau informațiile necesare: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Prin urmare, indiferent de faptul că au fost înregistrate bonurile de combustibili pe seama cheltuielilor cu combustibilul (cont 6022) sau pe seama cheltuielilor de deplasare (cont 625), deductibilitatea acestora a fost limitată unde a fost cazul la 50% - unde nu au fost deținute foi de parcurs - spre exemplu anul 2011, iar unde au existat documente justificative pe care organul de control a refuzat să le ia în calcul pentru acordarea deductibilității integrale atât pentru cheltuieli cât și pentru TVA, s-a valorificat beneficiul legii sens în care se impunea valorificarea deductibilității fiscale astfel cum CORECT a procedat compania.

Petenta consideră ca fiind abuziv, nelegal și netemeinic raționamentul organelor de control în condițiile în care deși au fost prezentate documentele justificative necesare, în mod incorect inspectorii au reținut „ca activitatea societății SRL s-a desfășurat pe raza municipiului Arad ” și mai cu seama „ca în opinia dansilor, angajații companiei trebuiau să se deplaseze cu mijloacele de transport în comun, respectiv cu tramvaiul ... ” însă în mare parte lucrările derulate de către petentă - prestării de servicii în domeniul construcțiilor, amenajarea unor locații - au fost desfășurate de către petentă în mare parte la obiective din afara localității, în țară, spre exemplu: diverse obiective din localitatea Nădab - pentru SRL, localitatea Lovrin - unde a fost executată un depozit de cereale, localitatea Pecica unde a fost executată o hală depozit, localitatea Ineu - construit Depozit.

În susținerea cauzei petenta invocă jurisprudența CJUE, respectiv: Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Ca urmare a celor expuse, a prevederilor legale învederate și practica instanțelor interne și a celei europene, petenta contestă excluderea din categoria

cheltuielilor deductibile a sumelor aferente achizițiilor de combustibil destinat folosinței autoturismelor aflate în proprietatea petentei și a celor care se aflau sub incidența contractelor de comodat încheiate de companie cu proprietarii- angajații ai societății SRL, de la calculul impozitului pe profit

A.2. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din “nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale, reprezentând piese de schimb pentru autoturisme /cheltuielile direct atribuibile unui vehicul”, după cum urmează:

Petenta arată că în perioada verificată, a înregistrat în evidența sa contabilă următoarele:

- contravaloarea încărcării cu freon a frigiderului aflat în incinta sediului social al petentei în condițiile în care valoarea reală a facturii era de 186 lei din care baza 150 lei și TVA 36 lei, diferența de 1.350 lei fiind considerată de către organele de inspecție fiscală cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit- aferente perioadei iulie 2011;

- achiziția unui parbriz de la societatea SRL, pentru autoturismul în sumă totală de 831 cu TVA în sumă de 199 lei, în luna august 2011 - în contul1;

- cheltuieli operate în contul1 și 603, în sumă totală de 5.019 lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto și obiecte de inventar, achiziționate on line cu cardul societății:

- contravaloarea unor aditivi pentru autovehicule achiziționate de la SRO (Slovacia), în perioada iulie 2012 (cont4), în sumă totală de 16.545 lei, cu TVA în sumă de 3.971 lei;

- contravaloare reparații autoturism aparținând unor angajați ai petentei, înregistrată în cadrul cheltuielilor în lunile ianuarie, mai și august 2014 (în contul1), sumă totală de 7.711 lei, cu TVA în sumă de 1.851 lei;

- contravaloare reparații autoturism aparținând unor angajați ai petentei, înregistrată în cadrul cheltuielilor în luna februarie 2015 (în contul1), sumă totală de 2.....4 lei, cu TVA în sumă de 627 lei.

Petenta redă *in extenso* constatările inspecției fiscale referitoare la aceste operațiuni, arătând că înțelege să invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.1. în ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar provenind din nerecunoașterea ca deductibile a cheltuielilor cu piese auto, parbriz auto și freon pentru un autoturism care aparține chiar asociatului și administratorului companiei din incinta sediului companiei.

Începând cu 01 iulie 2012, limitarea la deducere de 50% nu se mai aplică doar asupra cheltuielilor cu carburanții, acest regim fiscal se aplică tuturor cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cum este și cazul petentei, autovehicule aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. în cadrul cheltuielilor aferente

vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale sunt incluse cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum ar fi (lista nu este exhaustivă): cheltuielile de reparații și de întreținere; cheltuielile cu lubrifianți și cu piese de schimb; cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului; impozitele locale; asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto; partea nedeductibilă din TVA aferentă acestor cheltuieli; inspecțiile tehnice periodice; rovinieta; chiriile.

Petenta arată că deși înregistrările contabile, au fost constatate de către inspecții ANAF ca fiind corecte, nu au fost luate în considerare documentele justificative existente.

În opina sa, toate achizițiile de piese auto, parbriz auto și freon, etc., pentru autoturismele aflate în proprietate, sau care erau sub incidența unor contracte de comodat, efectuate de către petentă respectă prevederile art. 21 din Legea 571/2003, cu republicările ulterioare: *(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.* Organele fiscale nu au ținut seama de deductibilitatea unei cheltuieli care este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, însă aceasta nu îi garantează și rezultatul cert al beneficiului și că autoritățile fiscale trebuie să asigure și să garanteze securitatea fiscală a contribuabililor prin reacții rapide care să prevină fraudă fiscală.

Unele argumente/afirmații aduse de inspecții învederează realitatea operațiunii comerciale însă omit să ia în considerare necesitatea achizițiilor de combustibil, care ar face efectiv imposibilă derularea activității de către petentă, operațiuni comerciale care sunt tratate cu indiferență și denotă ignoranță materializată în sensul de a vedea realitatea necesității acestor cheltuieli aferente derulării activității companiei, și/sau rea credință, în condițiile în care petenta consideră că a respectat în totalitate toate prevederile legale aplicabile în materie. Din evidența operativă a petentei rezultă că facturile de achiziție au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru perioada controlată.

Deși inspecții în mod imperios trebuiau să constate existența și respectarea procedurilor fiscale de înregistrarea a facturilor, care respectă legislația aplicabilă, conținând mențiuni privind denumirea produselor, cantitatea, furnizorul, datele cumpărătorului, persoana delegată - toate aceste înscrisuri fiind în măsură să ateste realitatea operațiunilor și mai cu seama necesitatea achiziționării acestor bunuri în vederea dezvoltării obiectului de activitate.

În contextul în care se impune și de aceasta dată ca inspecții fiscali să țină cont de Jurisprudența de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”), pe care petenta o găsește relevantă în a determina tratamentul corect al bunurilor respectiv a contravalorii încărcării cu freon a frigiderului aflat în incinta sediului social al societății, achiziția unui parbriz și unor piese auto precum și obiecte de inventar, în susținerea cauzei petenta invocă jurisprudența CJUE, respectiv: Cauza

C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Petenta este de părere că pentru perioada aferentă anului 2011, în contextul în care autovehiculul a fost folosit de către o persoană cu funcție de execuție și/sau angajați în cadrul Societății, nu este legal refuzul autorității de a respecta prevederile precitate, motiv pentru care considera eronate constatările echipei de inspecție fiscală.

A.3. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din nerecunoașterea ca deductibile a unor achiziții de mărfuri, materii prime, bunuri destinate și înglobate prestării serviciului de construcții, după cum urmează:

Petenta arată că în perioada verificată, a înregistrat în evidența sa contabilă următoarele:

- contravaloarea unui LED TV LG achiziționat de la SA în cuantum de 1.354 lei, cu TVA în suma de 325 lei, înregistrat în cadrul cheltuielilor în luna septembrie 2011 (în contul 603);

- contravaloarea unui set mobilier Rosa și a unei cabine dus hidro, achiziționate de la SRL, înregistrată în cadrul cheltuielilor din luna octombrie 2011 (în contul 6021), respectiv suma de 2.016 lei, cu TVA în sumă de 484 lei;

- contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada iulie 2012-septembrie 2012 (în contul 604,1,625,6021,603,628), în cuantum de lei, cu TVA în sumă de lei;

- contravaloarea unor achiziții reprezentând avans ramă geam și rulouri fereastră, rama fereastră 2 buc, faianță, becuri, bideu, grill etc., înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada martie 2013 (în contul 6021), în cuantum de 5.254 lei, cu TVA în sumă de 1.2.... lei;

- contravaloarea unor materiale de construcții, materiale electrice, materiale sanitare, pe care societatea le încorporează în lucrarea prestată către SRL - administrator conform situației repartizării cheltuielilor pe lucrări prezentată de petentă, înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada martie 2013- iulie 2013 (în contul 6021), în cuantum de 17.662 lei, cu TVA în sumă de 4.239 lei;

- contravaloarea parchet, vopsea. înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada august 2013 (în contul 6021), în cuantum de 806 lei, cu TVA în sumă de 194 lei;

- contravaloarea achiziției sistem audio Sony, TV Samsung, ușă super door. cabină dus, gresie, faianță, înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada decembrie 2013 (în contul 603, respectiv 6021), în cuantum de 6.178 lei, cu TVA în sumă de 1.483 lei;

- contravaloarea a diverse achiziții de bunuri mobilier, mașină de spălat rufe, tapet, chiuvetă Niagara, cadă + lavoar, țiglă Alpina, cadă baie, plinte granit, faianță Hermes, blat bucătărie granit, etc., înregistrate în cadrul cheltuielilor din

perioada martie 2014- decembrie 2014 (în contul 6021 si 603), în cuantum de 80.582 lei, cu TVA în sumă de 19.340 lei;

- contravaloarea consolă playstation. înregistrată în cadrul cheltuielilor din perioada septembrie 2014 (în contul 603), în cuantum de 1.822 lei;

- contravaloarea diverse achiziții de bunuri scaune, mobilier, pavaj, perdele (achiziție intracomunitara Franța), Led Full HD Smart Tv, masuta cafea.etc.), înregistrată in cadrul cheltuielilor din perioada februarie 2015-octombrie 2015 (in contul 6021 si 603), in cuantum de 18.763 lei, cu TVA in suma de 5.774 lei;

În opinia petentei, achizițiile de bunuri-materii prime, de la diverși furnizori, necesare finalizării contractelor asumate cu diverși beneficiari, sunt tratate de către inspectorii fiscali cu indiferența și denotă rea credință, în condițiile în care petenta a respectat în totalitate toate prevederile legale aplicabile în materie, respectiv art. 11 alin. 1 Cod fiscal și art. 145 alin. 1 lit. a) și alin 2 lit. a din Codul fiscal.

Conform fiselor de cont, în perioada supusa controlului, petenta a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi, reprezentând achiziții de materiale de construcții - țevă, confecții metalice, achiziție sistem audio Son, TV Samsung, usa super door, cabina dus, gresie, faianța etc.

În primul rând, în mod evident nu poate fi vorba și nu se pune în discuție existența unor rapoarte de lucrări sau alte documente justificative din care să rezulte „efectuarea lucrărilor” deoarece rapoartele de lucrări sunt anexate lucrărilor - contractelor cu beneficiarii finali, în care aceste bunuri au fost incorporate și/sau după caz au fost amenajate.

Din evidența operativă a petentei, rezulta că facturile de achiziție au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru perioada controlată, și unde a fost cazul, au fost întocmite note de recepție.

Deși inspectorii trebuiau să constate existența și respectarea procedurilor fiscale de înregistrarea a facturilor, care respecta legislația aplicabilă, conținând mențiuni privind denumirea produselor, cantitatea livrată, furnizorul, datele cumpărătorului, persoana delegată, administratorul petentei, iar la aceste facturi au fost constatate avize de însoțire a mărfurilor, care la rândul lor atesta operațiunea, nu s-a dorit observarea, luarea în calcul a acestor operațiuni, inspectorii transformând aceste înregistrări în operațiuni care nu pot atrage beneficiul fiscal.

Pe de altă parte, fără achizițiile de bunuri, materii prime, etc, provenite de la diverși furnizori, petenta nu avea cum să ducă la bun sfârșit lucrările de construcții la care se angajase - să edifice imobile, să construiască și să amenajeze imobile, locuri de parcare, etc în așa fel încât să ducă la bun sfârșit contractele de prestări servicii în domeniul construcțiilor asumate, la care se angajase. Odată demonstrat și acceptat acest lucru, rezulta că toate constatările inspectorilor fiscali și pe această temă, prin care încearcă să inducă ideea că petenta ar fi derulat operațiuni fără a fi necesare, în vederea obținerii de avantaje fiscale, în

detrimentul bugetului de stat, sunt artificiale si tendențioase, fiind evident făcute cu rea credință.

Prin urmare, organele de control ar fi trebuit sa observe existenta, pe lângă factura si contractele aferente, pentru a fi deductibile serviciile trebuie sa fie justificate si din punct de vedere al prestării efective exista fata de fiecare bun achiziționat, si o documentație corespunzătoare (situații de lucrări, rapoarte de lucru etc.) raportat la fiecare obiectiv in parte, adică fiecare lucrare in parte unde petenta s-a angajat sa presteze un serviciu, respectiv lucrări in domeniul construcțiilor, amenajarea unor locații, desfășurate de societate, spre exemplu la lucrările/obiectivele din localitatea Nădab - in favoarea si pentru beneficiarul ... SRL, localitatea Lovrin - unde a fost executat un depozit de cereale, Localitatea Pecica unde a fost executata o hala depozit, localitatea Ineu - construit Depozit..

Un alt aspect constă in faptul ca petentei îi sunt imputate raporturile comerciale cu societatea ... SRL in anul 2013, însă petenta in luna martie 2013 nu a derulat activitati cu aceasta societate, fiind imposibila anularea acestor poziții, eroarea fiind una similara si in cazul societății ... SRL, cu care nu a derulat raporturi comerciale in luna aprilie a aceluiași an 2013, elementele punctuale care conduc la concluzia ca cele reținute in decizia contestata sunt echivoce, nereale si pe alocuri abuzive.

La acestea se mai adaugă si faptul ca achizițiile de materii prime si bunuri mobile descrise la litera „a”, sunt investițiile efectuate in bunuri si materii prime necesare, in condițiile in care societatea a deschis un punct de lucru in localitatea ..., județul Arad, astfel cum rezulta fără echivoc din înscrisurile emise de autoritatea competenta in materie ORC ARAD, respectiv certificatul constatator nr. din 23.11.2016.

Petenta contestă excluderea din categoria cheltuielilor deductibile a sumelor indicate in acest titlu, mai precis de la calculul impozitului pe profit și consideră această sumă deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Petenta invocă în susținerea contestației mai multe cauze aparținând jurisprudenței europene în materie de drept de deducere, și anume:

Principiul neutralității TVA, conform căruia TVA nu trebuie sa reprezinte un cost pentru afacere, ci doar pentru consumatorul final. In absenta unei dispoziții a legislației naționale care limitează dreptul la deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat (C-95/07 ECOTRADE). Acest principiu este invocat si in Normele Metodologice la Codul Fiscal, la punctul 3².

Așa cum a subliniat Curtea Europeana de Justiție în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 si următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului si, în principiu, nu poate fi limitat. în special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea TVA aplicat operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., punctul 47, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, punctul 34).

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, punctul 24).

Nu în ultimul rând, concluziile la care CEJ ajunge în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Mahageben Kft împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Del-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség (C-80/11), și Peter David împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Felügyelőség (C-142/11).

În ceea ce privește prima concluzie, rezultă în mod evident că este responsabilitatea autorității fiscale din fiecare Stat Membru, și implicit din ., în cazul său, de a dovedi, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă (în cazul nostru SC SRL) știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a pretinde dreptul de deducere TVA era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrări

În ce privește cea de-a doua concluzie, cea aferentă cazului judecat de CEJ C-142/11, din această cauză supusă judecății înțelegem că petentei societăți nu i se poate refuza dreptul de deducere a impozitului pe profit precum și a TVA aferentă achizițiilor de mărfuri pe motivul că nu a fost dovedită necesitate achiziționării acestor bunuri și materii prime, și/sau a emitenții facturilor de materiale de construcții sunt suspectați de savarsirea unor nereguli. Și în cauza C-142/11 invocată, emitentul facturii, la data controlului fiscal se afla în lichidare, nu a fost posibilă contactarea fostului reprezentant, iar acesta din urmă nu predase nici un document administratorului judiciar.

Petenta consideră că a acționat cu bună-credință, bună credință fiind reliefată și în jurisprudența europeană, de exemplu: cauza Teleos (C-409/04) a Curții Europene de Justiție. Curtea Europeană de Justiție („CEJ”) în speța Teleos (C-409/04) a considerat că atata vreme cât un contribuabil acționează cu bună-credință, fondul economic al unei operațiuni (în acel caz era vorba de o livrare intracomunitară) ar trebui să prevaleze asupra formei ei, astfel că, nu întotdeauna forma documentelor reprezintă o garanție a faptului că o operațiune a avut într-adevăr loc, ci fondul tranzacției ar trebui analizat în primul rând pentru a determina acest lucru, forma documentelor trecând într-un plan secundar.

A.4. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din nerecunoașterea ca deductibile a unor plăți

efectuate cu cardul reprezentând materiale de construcții, combustibili, piese auto etc, după cum urmează:

- in perioada martie 2012-decembrie 2012 (cont 603, 6021), suma de suma de 6.913 lei;
- in perioada iulie 2013 (in contul 604 si1), suma totala de 32.233 lei;
- in perioada martie 2013-decembrie 2013(cont 603,6021,604) suma de 8.170 lei;
- in perioada octombrie-decembrie 2014 (in contul 603), suma de 3.257 lei;
- in perioada iulie-septembrie 2015 (in contul 6021, suma de 551 lei.

În opinia petentei argumentele invocate de inspectorii sunt fie incomplete, uneori false, sau nerelevante, petenta arătând care sunt plățile efectuate cu cardul, sau/si care au fost achiziționate, prin intermediul unor platforme online, care permit achiziționarea unor astfel de produse la preturi mai avantajoase, astfel:

- 2011: BEC XENON BRENNER BIRNEN LAMPEN D2R (lampa xenon). tranzacție având codul ID: 13Y0....15GE416033M, derulată la data de 08. octombrie 2011;
- 2012: [BUNDLE] Neodym Power Magnet 8ox8ox2omm N52 400kg (magnet pompa), comanda ID: 13074, data plății 15.05.2012 având numărul de client 87133
- 2013: Filtersatz XS VAG 3,7 4,2 mit Aktivkohle - Pollenfilter (filtru de polen), in baza facturi nr. 216506 din data de 05.12.2013
- 2014: Payment To abs-berufsbekleidung - (ținuta de muncitor), tranzacție ID: 9HA53643P8897622P, achitata in data de 10.oct.2014;

Petenta înțelege sa invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.i.b), A.2.b), si A.3.b) ocazie cu care au fost indicate contra argumentele Societății, prin care s-a învederat înlăturarea oricărei suspiciuni privind realitatea operațiunii de achiziționare de combustibili, piese de schimb pentru autoturismele aflate in posesie precum si diverse bunuri si materii prime necesare derulării activității in cadrul companiei respectiv pentru a îndeplini obiectul de activitate al societății, completate raționamentele exprimate in detalia in cuprinsul subpunctelor B.1.b), B.2.b), B.3.b) motiv pentru care solicita anularea Deciziei de Impunere si a RIF si pentru aceste sume.

La acestea se mai adaugă si faptul ca o parte din bunurile achiziționate cu cardul, sunt investițiile efectuate in bunuri si materii prime necesare, in condițiile in care societatea a deschis un punct de lucru in localitatea, astfel cum rezulta fără echivoc din înscrisurile emise de autoritatea competenta in materie ORC Arad, respectiv certificatul constatator nr. din 23.11.2016.

A.5. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din nerecunoașterea ca deductibile a unor cheltuieli înregistrate in raport cu Societatea SRL privind prestarea unor

servicii cu caracter specific activitatii petentei, in suma totala de 43.040 lei, după cum urmează:

Petenta își propune să înlăture orice suspiciune privind realitatea operațiunilor derulate cu societatea SRL si implicit să demonstreze ca a fost un prestator de buna credința al serviciilor si că aspectele la care se face referire cu privire la Sentința Civilă cu numărul pronunțată în data de 07.05.2012 sunt incomplete, nu ar trebui să conducă la imputarea sumei de 43.040 lei.

Raționamentul este ca, fata de Societatea S.R.L, aflata in procedura insolventei, Tribunalul Arad a pronunțat in prima instanța Sentința Civilă cu numărul la data de 07.05.2012, in dosarul .../2011, însă aceasta hotărâre nu era definitivă, si astfel societatea a continuat sa existe sa își deruleze activitatea reprezentata de către administratorul judiciar - lichidator. Hotararea primei instanțe a ramas definitivă la o data ulterioara, mai precis la data de 17.09.2012, când judecătorii Curții de Apel Timișoara au pronunțat Decizia cu numărul; pe cale de consecință abia acum procedura speciala in materia insolventei poate fi declarată închisă, cu toate efectele care decurg dintr-o astfel de hotărâre, situație in care acest calcul suplimentar al TVA este nelegala.

In mod firesc văzând ca serviciile cu un caracter specific obiectului de activitate ale petentei, care au fost inițial contractate de către Societatea S.R.L, prin contract si care au fost facturate de către societatea SRL, prin factura .../2012, au fost stornate prin factura nr. .../25.05.2012, petenta consideră nelegala operațiunea organelor de control de a imputa societății TVA aferent in cuantum de lei, in condițiile in care societatea a procedat corect din punct de vedere legal, fiscal, stornând factura .../2012, prin factura nr. .../2012 pentru care se calculează TVA suplimentar, raportat la faptul că, față de petenta efectele juridice urmare a declarării inactive a unei societăți sunt date de o Hotarare definitivă, cum este Decizia numărul din data de 07.05.2012, dată de judecătorii Curții de Apel Timișoara.

Faptul că societatea SRL a fost radiată, din data de 17.09.2012, in baza hotărârii date de judecătorii Curții de Apel Timișoara, fapt neretinit de către organele fiscale ca argument că prestările de servicii efectuate de către petenta sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, este abuziv, motiv pentru care fiind activa din punct de vedere fiscal, serviciile prestate de către petenta respectă prevederile art.21 alin.(1) din legea 571/2003, cu republicările ulterioare. Organele de inspecție fiscală nu au ținut seama că deductibilitatea unei cheltuieli este o diligenta a contribuabilului în organizarea activității sale economice, însă aceasta nu îi garantează și rezultatul cert (contribuabilul trebuie sa justifice scopul obținerii veniturilor impozabile) și că autoritățile fiscale trebuie să asigure și să garanteze securitatea fiscală a contribuabililor prin reacții rapide care să prevină fraudă fiscală.

Considerarea de către organele fiscale a sumei de 43.040 lei ca fiind nedeductibila la calculul impozitului pe profit datorită faptului că in perioada in care societatea SRL era activa, aceasta a solicitat prestarea unor servicii in

domeniul construcțiilor, a achitat o parte din factura emisă, pentru ca ulterior societatea urmare deciziei Curții de Apel Timișoara, să fie radiată, cum era și normal, petenta trebuia să valorifice formula legală de stornare și închidere a poziției deschise în contabilitate care privea compania SRL.

Unele argumente/afirmații aduse de inspectorii care învederează realitatea operațiunii comerciale derulate de către cele două societăți, sunt tratate cu indiferență și denotă, dacă nu ignoranță, REA CREDINȚA.

- Facturile emise de către SRL sunt înregistrate de către petenta în contabilitate;

- De asemenea acestea au anexate contracte și situații de lucrări privind cantitățile de materiale și manoperă achiziționate:

- societatea SRL a înregistrat în contabilitate și a declarat prin declarațiile fiscale și prin declarațiile informative livrările către petentă, fapt confirmat și de administratorul judiciar.

Cu toate acestea, deși rețin chiar inspectorii, societatea SRL, conform înregistrărilor efectuate în contul - 419 SRL, a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi emise, reprezentând prestarea serviciului, și din evidența operativă a petentei rezultă ca facturile de achiziție au fost înregistrate în toate jurnalele întocmite de aceasta, și au fost identificate toate documentele solicitate de legiuitorul român, totuși fără a justifica decât generic și eronat - cu trimitere la inactivitatea SRL, i se impută petentei suma de 43.040 lei

Concluzia care se impune a fi trasa este aceea că, în contextul în care petenta a înregistrat în contabilitate, a justificat prin numeroase documente contabile întreaga operațiune, de la prestarea serviciului (intrare și înregistrare), precum și modul în care a fost prestat către acest beneficiar, mărturie stând și persoanele care au participat la derularea acestor operațiuni, opinăm ca autoritatea fiscală nu poate refuza petentei dreptul de a-și deduce impozitul pe profit, pentru operațiunile încheiate cu parteneri de afaceri ulterior derulării serviciului ca fiind inactivi din punct de vedere fiscal.

Pentru aceste motive, petenta consideră nelegală imputarea sumei de 43.040 lei reprezentând impozitul pe profit ca fiind nedeductibil, aferentă serviciilor efectuate parțial pentru Societatea SRL.

A.6. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din “nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale urmare a derulării unor activități cu societatea SRL privind prestarea unor servicii cu un caracter specific în domeniul construcțiilor, în suma totală delei la care s-a adăugat TVA în cuantum de lei, aferente lunii septembrie”, după cum urmează:

Petenta își propune să înlăture orice suspiciune privind achiziția materiilor prime de la societatea SRL, și implicit să demonstreze că procedura de stornare a facturii emise de compania SRL, de către aceasta a fost una legală, nefiind destinată obținerii de avantaje fiscale, în detrimentul bugetului de stat.

Petenta consideră că inspectorii nu au făcut o analiză completă asupra înregistrărilor contabile ale societății, întrucât, dacă ar fi făcut o astfel de analiză, potrivit art. 7 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, ar fi observat că nota la care se face referire este nota contabilă nr./02.12.2011, de unde se observă că există și o notă contabilă cu stornare a aceleiași sume de 179.140 lei, ceea ce face ca din punct de vedere fiscal să NU existe vreun impact fiscal negativ pentru Bugetul Statului.

Nota Contabilă/02.12.2011, este o nota contabilă de închidere a contului clientului SRL - cu care nu s-au mai finalizat operațiunile de prestări servicii solicitate-, absolut obișnuită, și inclusiv din această notă contabilă, inspectorii fiscali trebuiau să constate realitatea operațiunilor.

Faptul că societatea SRL a fost înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi abia în a doua parte a anului 2012, la un an de la derularea raporturilor comerciale derulate, fapt reținut de către organele fiscale în legătură cu impozitul pe profit, este abuziv, deoarece societatea SRL a fost declarată ca inactivă și înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi, publicat pe site-ul ANAF, abia , la data de 18.04.2012, sens în care petenta nu avea posibilitatea de a verifica dacă societatea SRL și-a îndeplinit obligațiile fiscale dacă a depus toate documentele contabile, declarațiile etc, astfel cum prevede practica CEJ, astfel cum este ea detaliată în contestație.

Astfel, conform Registrului Contribuabililor Inactivi, societatea SRL nu era inactivă în perioada anului 2011, când a fost încheiat contractul de prestări servicii, astfel că și dacă ar fi fost derulate raporturi contractuale în această perioadă ele ar fi respectat prevederile art. 21 din Legea 571/2003, cu republicările ulterioare. Organele fiscale nu au ținut seama că deductibilitatea unei cheltuieli este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, însă aceasta nu îi garantează și rezultatul cert și că autoritățile fiscale trebuie să asigure și să garanteze securitatea fiscală a contribuabililor prin reacții rapide care să prevină fraudă fiscală.

Chiar și în situația ipotetică în care administratorul societății SRL, ar fi condamnat pentru fapte de evaziune fiscală, ceea ce nu este cazul, prejudiciul stabilit ar fi în sarcina societății SRL și astfel nu mai poate fi reținut și în sarcina petentei, deoarece s-ar dubla sumele taxabile

Inspectorii trebuiau să constate existența și respectarea procedurilor fiscale de înregistrare și stornare a facturii, care respectă legislația aplicabilă, conținând mențiuni privind denumirea serviciilor, cantitatea livrată, furnizorul, datele cumpărătorului, persoana delegată administratorul Societății SRL, aspecte în măsura să ateste operațiunea.

A.7. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din "nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale urmare a derulării activităților comerciale cu

societatea SRL privind prestarea unor servicii cu un caracter specific în domeniul construcțiilor”, după cum urmează:

În ceea ce privește înlăturarea oricărei suspiciuni privind realitatea achiziției materiilor prime de la societatea SRL, argumentele invocate de inspectorii sunt fie incomplete, uneori false, sau nerelevante.

Petenta consideră că inspectorii nu au făcut o analiză completă asupra înregistrărilor contabile ale societății, întrucât, dacă ar fi făcut o astfel de analiză, așa cum îi obliga Rolul Activ al organelor de control, ar fi observat realitatea operațiunilor, în condițiile în care unele argumente/afirmații aduse de inspectorii sunt false și denotă, dacă nu ignoranță, rea credință, echipa de inspecție fiscală încălcând prevederile art.6 și art.7 alin(2) din OG.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

Organul de inspecție fiscală se mărginește la a reține doar ca într-o formă sau alta toți furnizorii inițiali (printre care și SRL) sunt societăți de tip fantomă coordonați ori administrați în fapt de numitul și au ca obiect principal de activitate, generic vorbind, evaziunea fiscală, iar principala activitate a acestor societăți a constat în furnizarea de documente - facturi fiscale și chitanțe, care să servească principalilor clienți pentru diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul consolidat al statului, precum și constatările organelor de cercetare penală care fac trimitere la faptul că: documentele emise de către SRLnu au corespondent în realitate, s-a constatat faptul că deși societatea prezintă facturi emise de SRL, acestea nu pot fi luate în considerare de către organele de inspecție fiscală ca operațiuni reale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Fără a prezenta nici un mijloc de probă și fără a solicita vreo probă materială care să stea la baza acestor constatări, nu a întreprins un control încrucișat în urma căruia ar fi constatat ca SRL și-a declarat prestările de servicii, a colectat TVA aferent și a declarat venit impozabil din prestări, plătindu-și obligațiile legale, toate aceste afirmații denotă, superficialitate, din partea inspectorilor și contravin prevederilor art. 49 “Mijloace de probă” din OG 92/2003 - republicată privind Codului de procedură fiscală

Chiar și în situația ipotetică în care administratorul societății SRL, ceea ce nu este cazul, ar fi condamnat pentru fapte de evaziune fiscală, prejudiciul stabilit ar fi în sarcina societății SRL și astfel nu mai poate fi reținut și în sarcina petentei, deoarece s-ar dubla sumele taxabile.

De observat faptul că NU societatea SRL a fost înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi, ci o societate parteneră, din amonte, fapt reținut de către organele fiscale ca argument că achizițiile efectuate de către petenta sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, este abuziv.

Inspectorii trebuiau să constate existența și respectarea procedurilor fiscale de înregistrarea a facturilor, și a documentelor conexe, care respectă legislația aplicabilă, fiind cuprinse mențiuni privind devizul de lucrării, și înscrisurile

aferente, precum și poziția reprezentanților companiei, a furnizorul de servicii, persoana delegată administratorul Societății SRL, înscrisuri care la rândul lor atesta operațiunea

Astfel, inspectorii afirmă că prestatorul nu ar fi avut angajat cu care să presteze serviciile, însă societatea parteneră care ar fi prestat efectiv serviciul, DA, respectiv SRL, având ca activitate principală „alte lucrări speciale de construcții”, adică un număr de 9 angajați.

În primul rând, starea de fapt fiscală reală, concluzionat în faptul că acest aspect nu este un impediment real și legal, pentru ca prestările de servicii să se realizeze, cel puțin nu ar trebui să fie o problemă pentru petenta în calitate de beneficiar, în condițiile în care au fost mulțumiți de calitatea prestărilor efectuate de prestator, pe toată perioada contractuală.

De altfel, în cauzele conexe C-80/11 și C-142/117, în contextul în care în speța Peter David, domnul Dâvid a declarat că nu avea angajați și că a realizat lucrarea prin intermediul unui subcontractant, iar acesta din urmă nu a putut face nicio declarație cu privire la identitatea lucrătorilor angajați de acest subcontractant, totuși CJUE consideră că aceste lucruri nu sunt de natură să înlăture caracterul de deductibilitate al achizițiilor de servicii, atâta vreme cât ele au fost prestate.

Având în vedere Decizia CJUE C-324/2011, numărul de salariați pe care un furnizor îl declară, nu este relevant pentru stabilirea realității operațiunilor derulate.

Însăși echipa de control, stabilește și constată că au existat înregistrate facturile de prestări servicii specifice, de către societatea SRL de la diverși furnizori, pe care le-a și declarat și înregistrat în documentele contabile.

Petenta consideră că a dovedit edificarea construcției în baza serviciilor prestate de societatea SRL, obținând venituri din vânzarea mărfurilor, iar cheltuielile cu descărcarea din gestiune a acestor servicii, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din legea 571/2003, cu republicările ulterioare sunt deductibile fiscal. Înregistrarea acestor cheltuieli au loc doar în corelație directă cu veniturile obținute din plata efectuată de către beneficiarul final acestor servicii, anularea acestor cheltuieli presupune anularea concomitentă și a veniturile realizate în urma încasării sumelor de bani aferente acestor prestării considerate fictive.

Faptul că nu se pot identifica angajații companiei, deși au fost identificați furnizorii acestei companii și că în prezent nu exista suficiente documente legale din care să rezulte realitatea operațiunilor comerciale derulate între societățile de mai sus, concluzionând sec, că societatea nu poate dovedi realitatea operațiunilor permițând beneficiarului SRL să modifice coordonatele bazei de impozitare, impozite datorate bugetului de stat de către societate, nu poate fundamenta concluzia inspectorilor de a sancționa compania noastră prin înlăturarea dreptului de deducere, în condițiile în care legiuitorul nu permite, nu reglementează dispoziții legale care să fundamenteze vreun astfel de raționament.

Tratarea acestor venituri obținute de către petenta ca fiind impozabile și taxabile, atrage caracterul de legalitate al acestora ceea ce conduce în mod indirect și la recunoașterea caracterului legal al achizițiilor și cheltuielilor directe, cu descărcarea din gestiune, aferente acestor venituri.

A.8. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din “nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale urmare a derulării activităților comerciale cu societatea SRL privind prestarea unor servicii cu un caracter specific în domeniul construcțiilor”, după cum urmează:

Faptul că societateaSRL a fost radiată, în cursul anului 2015 în condițiile în care cele două societăți au derulat raporturi contractuale în cursul anului 2012, aspect reținut de către organele fiscale ca argument al faptului că achizițiile efectuate de către petenta sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, este abuziv și nelegal, deoarece societății SRL, i-a fost declarat inactiv contul de TVA la data de 04.09.2015, adică la mai mult de 3 ani de la data ultimei tranzacții efectuate de către petenta.

Având în vedere că societateaSRL nu era radiată în perioada septembrie - noiembrie 2013, fiind activă fiscal, achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor de la această societate respectă prevederile art. 21 alin.(1) din legea 571/2003, cu republicările ulterioare. Organele fiscale nu au ținut seama că deductibilitatea unei cheltuieli este o diligență a contribuabilului în organizarea activității sale economice, însă aceasta nu îi garantează și rezultatul cert (contribuabilul trebuie să justifice scopul obținerii veniturilor impozabile) și că autoritățile fiscale trebuie să asigure și să garanteze securitatea fiscală a contribuabililor prin reacții rapide care să prevină fraudă fiscală.

Considerarea de către organele fiscale a sumei de 149.368,8 lei ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit datorită faptului că deși se constata că între cele două societăți a fost încheiat contractul de prestări servicii nr.35/01.09.2013, având ca obiect lucrării după cum urmează: „săpături manuale și spargeră beton, preparare beton, montaj borduri și pavaj, montaj și confecționare armături, umpluturi din balast sau pământ compactat, montaj conducte de apă sau canalizare” în baza căruia au fost EMISE și ÎNREGISTRATE facturile care cuprind contravaloarea unor servicii pentru care în mod NEREAL se reține că nu au fost prezentate situații de lucrării, de viză sau alte documente justificative care să poată cuantifica cantitativ și valoric nivelul fiecărui serviciu prestat, existând doar un deviz de lucrării cu un total general de 135.000 lei, în condițiile în care prestarea serviciului în materialitatea sa, respectiv construcția există, este ridicată, realizată, existând înscrisuri de domeniul evidentei în care se atestă prestarea serviciului, de natura să infirme raționamentele echipei de control.

La aceste aspecte se adaugă și faptul că întreaga contravaloare a facturilor a fost achitată în numerar integral, context în care, este abuzivă concluzia

inspectorilor ANAF deoarece nu există nici o prevedere fiscală cu incidență la determinarea profitului impozabil care să regenteze acest aspect.

Petenta a refacturat serviciile prestat de la societatea SRL care avea calitatea de subantreprenor, obținând venituri din intermedierea acestui serviciu către beneficiarul final, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea 571/2003, cu republicările ulterioare, concluzia fiind că aceste plăți sunt deductibile fiscal. Înregistrarea acestor cheltuieli au loc doar în corelație directă cu veniturile obținute din facturarea prestării serviciului similar - în domeniul construcțiilor, sens în care anularea acestor cheltuieli presupune anularea concomitentă și a veniturilor realizate în urma refacturării considerate fictive.

Societatea_SRL a înregistrat în contabilitate facturile, însă faptul că nu și-a declarat prin declarațiile fiscale și prin declarațiile informative servicii prestate către petenta, nu poate duce la concluzia refuzului dreptului de a deduce cheltuielile efectuate, petenta arătând următoarele:

- Facturile emise de către_SRL sunt înregistrate de către petenta în contabilitate;

- acestea au anexate contracte și situații de lucrări privind cantitățile de materiale și manoperă achiziționate, cantități de marfa de la diverși clienți.

- există contract și situații de lucrări care au fost prezentate și sunt anexate contestației.

Faptul că furnizorul SRL nu a depus Bilanțul pentru 2013 nu este relevant și datorită faptului că petenta a desfășurat tranzacții cu acest furnizor tocmai în anul 2013 și astfel nu avea posibilitatea să verifice acest aspect.

Iar pe de altă parte anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA pentru acest furnizor și declararea ca inactiv la data de 04.09.2013, la mai mult de 3 trei ani de la data derulării serviciilor, nu are relevanță în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în vederea stabilirii impozitului pe profit, nefiind de altfel relevant nici din punct de vedere al TVA.

Nu există nici o prevedere legală care să condiționeze deductibilitatea unei cheltuieli de depunerea de către furnizorul de servicii. a bilanțului și a declarațiilor fiscale.

În contextul în care petenta nu a dispus în nici un moment de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unor fraude în sfera emitenților furnizoruluiSRL și a furnizorilor acestuia din amonte, din jurisprudența citată se desprind următoarele idei:

- petenta nu este obligată să verifice proveniența mărfurilor livrate de FURNIZORII/ FURNIZORUL cătreSRL;

- nu era de datoria petentei să verifice dacă acești furnizori aveau sau nu capacitatea de a transporta mărfurile comercializate (... a se vedea că -în cauza C-80/11 emitentul facturilor de bușteni nu dispunea de nici un camion adecvat pentru livrarea acestor bunuri, nici de documente justificative referitoare la prețul plătit pentru transportul acestora),

- petenta nu poate fi făcută răspunzătoare pentru nedeclararea și neplata TVA și a impozitului pe profit rezultate în urma realizării acestor acte de comerț;

- ca nu poate fi privată de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor prestate în domeniul construcțiilor de o mână de lucru calificat și ieftin, care au intrat în procesul de comerț specific activității companiei noastre și care a fost util în finalizarea unui alt contract cu beneficiarul final al construcției;

Atâta vreme cât autoritatea fiscală, în speța inspectorii care au efectuat controlul nu dovedesc, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă (..... SRL) știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a pretinde dreptul de deducere TVA SI A DEDUCTIBILITĂȚII IMPOZITULUI PE PROFIT, era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de livrări, dreptul de deducere nu poate fi refuzat pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii și-a îndeplinit obligațiile privind declararea achizițiilor și înregistrarea lor precum și plata TVA, aferent.

Având în vedere aceste argumente, petenta solicită să se constate caracterul ARTIFICIAL al constatărilor inspectorilor și să se desființeze Decizia de Impunere și RIF-ul, în ceea ce privește excluderea din categoria cheltuielilor deductibile a sumei de 173.024,37 lei de la calculul impozitului pe profit și considerarea acestei sume ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, ca o consecință a anularii acestor operațiuni.

A.9. Petenta aduce critici raționamentului prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare provenind din "nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale, aferente achiziționării unor bilete de avion, contravaloarea meselor servite, respectiv cheltuielile efectuate în legătură cu amortizarea contabilă", după cum urmează:

- cheltuieli cu amortizarea contabilă aferente unor bunuri mobile (mobilier ...), în suma de lei;

- bilete de avion, în cuantum de lei, fără TVA, în perioada aferentă lunii iunie 2014 (în contul 625);

- contravaloare mese servite în București de către angajați ai societății verificate, în cuantum de lei, cu TVA în suma de 201 lei, în perioada aferentă lunilor septembrie și octombrie 2015 (în contul 625);

- cheltuieli cu amortizarea contabilă aferente unor bunuri mobile (mobilier ...), în suma de lei.

Petenta consideră profund nereală această constatare a inspectorilor, pe motivul că orice cost care nu este menționat în mod expres că este nedeductibil fiscal, sau că are o deductibilitate limitată, conform art. 21 din Codul Fiscal, reprezintă un cost deductibil fiscal pe regula generală, în măsura în care acesta a contribuit la generarea de venituri taxabile/impozabile.

Or, dacă societatea a obținut venituri din prestarea de servicii în domeniul construcțiilor, pentru servicii efectiv prestate la client pentru și către clienții săi, și a inclus aceste elemente pe costuri, înregistrând la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar profit și plătind impozit pe profit, consideră ca acest cost este integral deductibil, întrucât cheltuiala înregistrată cu acea sumă reprezentând TVA respins la rambursare sau a constatării nedeductibilității și implicit a calculării impozitului pe profit, în contextul în care chiar ținând cont de ea, societatea este în continuare pe profit contabil și fiscal, trebuie să fie interpretată ca fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pe de altă parte, din analiza RIF se poate observa că acestea, se referă la diverse alimente, mese servite, etc;

În ceea ce privește bunurile de natura alimentelor, meselor servite, băuturilor răcoritoare, petenta folosește aceste bunuri achitând mese angajaților săi care se afla în deplasare și mai cu seama ori de câte ori există întâlniri de afaceri la sediul sau, în mod similar cu întrunirile de lucru, evocate în cazul CJUE C-371/07 Astra Zeneca, potrivit căruia: Articolul 17 alineatul (6) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 [...] trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării de către un stat membru, ulterior intrării în vigoare a acestei directive, a unei nedeductibilități a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor asupra cheltuielilor privind mesele oferite cu titlu gratuit [...].

Aceasta în contextul în care angajații se aflau în desfășurarea activității pentru care au fost angajați, mai precis se aflau în localitatea București, aflați fiind la un stagiu de școlarizare achitate de petenta, fiind vorba de 6 angajați.

Petenta consideră că aceste cheltuieli sunt evident efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care considerăm nelegală concluzia echipei de inspecție fiscală de a anula deductibilitatea lor.

În privința biletelor de avion, petenta înțelege să invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.1.b), A.2.b), și A.3.b) ocazie cu care au fost indicate contra argumentele petentei, prin care s-a învederat înlăturarea oricărei suspiciuni privind realitatea operațiunii de achiziționare de combustibili, piese de schimb pentru autoturismele aflate în posesie precum și diverse bunuri și materii prime necesare derulării activității în cadrul companiei respectiv pentru a îndeplini obiectul de activitate al societății, completate raționamentele exprimate în detaliu în cuprinsul subpunctelor B.1.b), B.2.b), B-3.b).

B. Fată de modul în care Societatea SRL își desfășoară activitatea, organele de inspecție fiscală au nesocotit prevederile legislației fiscale aplicabile când au anulat dreptul de deducere a TVA.

B.1. În ceea ce privește constatarea cu privire la dreptul de deducere a TVA în suma de lei, rezultat din raporturile contractuale încheiate cu societatea SRL:

Referitor la operațiunile derulate de petenta cu societatea SRL, aceasta își propune să demonstreze ca a fost un cumpărător/prestator de buna credință, și că aspectele la care se face referire cu privire la Sentința Civilă cu numărul pronunțată în data de 07.05.2012 sunt incomplete, nu ar trebui să conducă la neacordarea deducerii cheltuielii, respectiv a TVA-ului aferent în sumă de lei.

Petenta arată că fata de Societatea S.R.L, aflata în procedura insolventei, Tribunalul Arad a pronunțat în prima instanță Sentința Civilă cu numărul la data de 07.05.2012, în dosarul .../2011, însă aceasta hotărâre NU ERA DEFINITIVA, și astfel societatea continua să existe și să își deruleze activitatea reprezentată de către administratorul judiciar - lichidator.

Hotararea primei instanțe a ramas definitivă la o data ulterioară, mai precis la data de 17.09.2012, când judecătorii Curții de Apel Timișoara au pronunțat Decizia cu numărul; pe cale de consecință abia acum procedura specială în materia insolventei poate fi declarată închisă, cu toate efectele care decurg dintr-o astfel de hotărâre, situație în care imputarea acestui TVA suplimentar este NELEGALA

În mod firesc văzând că serviciile cu un caracter specific obiectului de activitate ale petentei, care au fost inițial contractate de către Societatea S.R.L, prin contract și care au fost facturate de către societatea SRL, prin factura .../2012, au fost stornate prin factura .../25.05.2012. Petenta arată că ESTE NELEGALA OPERAȚIUNEA ORGANELOR DE CONTROL DE A IMPUTAT SOCIETĂȚII, TVA aferent în cuantum de lei, în condițiile în care societatea a procedat corect din punct de vedere legal, fiscal, stornând factura .../2012, prin factura .../2012 pentru care în mod abuziv se calculează TVA suplimentar, raportat la faptul că, față de petenta efectele juridice urmare a declarării inactivă a unei societăți sunt date de o hotărâre definitivă, cum este decizia numărul din data de 17.09.2012, dată de judecătorii Curții de Apel Timișoara.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile apar ca fiind fictive, ca nu există documente justificative, mai precis au refuzat să ia în calcul existența acestor documente în condițiile în care au fost puse la dispoziție mijloacele de probă obiectiv concret, neexistând astfel nici o probă materială care să stea la baza acestor constatări, mai mult cele constatate la societatea SRL, infirmă rațiunile organelor de control.

Petenta înțelege să invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.5.b), motiv pentru care solicită anularea Deciziei de Impunere și a RIF pentru constatarea privind impozitul pe profit suplimentar provenind din nerecunoașterea ca deductibile a unor cheltuieli înregistrate de Societate cu prestarea serviciilor față de societatea SRL.

În cuprinsul contestației petenta invocă jurisprudența CJUE considerată relevantă în speță, și anume:

- C-277/14 - Dyrektor Izby Skarbowej w todzi,

- C-80/11 și C-142/11 - Mahageben kft și Peter David: întrunirea condițiilor de fond și forma prevăzute de Directiva TVA sunt suficiente pentru acordarea dreptului de deducere
- C-437/06 - Securenta: deductibilitatea costurilor care fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile.
- C-572/11 - Menidzherski: realitatea tranzacției justifică deducerea TVA.

Concluzia care se impune a fi trasă este aceea că, în contextul în care a înregistrat în contabilitate, a justificat prin numeroase documente contabile întreaga operațiune, de la prestarea serviciului (intrare și înregistrare), precum și modul în care a fost prestat către acest beneficiar, mărturie stând și persoanele care au participat la derularea acestor operațiuni, petenta opinează că autoritatea fiscală nu poate refuza contribuabilului SRL dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) mai precis de a i se imputa TVA pentru operațiunile încheiate cu parteneri de afaceri ulterior derulării serviciului ca fiind inactivi din punct de vedere fiscal. În plus, hotărârile mai sus învederate date de judecătorii europeni confirmă faptul că autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care în mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta, fiind în sarcina organului fiscal competent să constate eventuale fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor. Pentru aceste motive, petenta consideră nelegală imputarea sumei de lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă serviciilor efectuate parțial pentru Societatea SRL.

B.2. În ceea ce privește constatarea cu privire la dreptul de deducere a TVA în sumă de lei, rezultată în urma unor prestări de servicii către societatea SRL, în perioada septembrie 2013:

Petenta își propune să înlăture orice suspiciune privind realitatea serviciilor achiziționate de la societatea SRL și implicit să demonstreze că a fost un prestator de bună credință al serviciilor, și că eventualele nereguli în activitatea economică a furnizorului societatea SRL precum și a furnizorilor din amonte a acestuia din urma, nu trebuie să conducă la neacordarea deducerii cheltuielii, respectiv a TVA-ului aferent

În susținerea acestor raționamente și în situația ipotetică în care administratorul societății domnul, CNP, asociat unic și administrator în S.R.L., deține calitatea de administrator și asociat majoritar și în cadrul S.R.L. Din analiza situațiilor financiare anuale publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice se constată că în perioada derulării tranzacțiilor S.R.L nu a detinut în patrimoniu active imobilizate și nu a avut personal salariat. De asemenea, societatea S.R.L nu a funcționat la sediul declarat, fapt confirmat cu ocazia unei verificări inopinate în urma căreia a fost declarată inactivă, nu mai poate fi reținut și în sarcina petentei, deoarece s-ar dubla sumele taxabile.

În acest context, față de alte situații societatea SRL NU a fost înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi, în condițiile în care ca argument facturile

aferente achizițiilor efectuate de către petentă îndeplinesc calitatea de document justificativ, este abuziv.

În contextul în care este absolut obligatoriu pentru inspectorii fiscali să țină cont de Jurisprudența de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”), prezentând, mai întâi de toate, anumite cazuri judecate deja la CJUE, pe care aceasta le găsește relevante în a determina tratamentul corect al serviciilor achiziționate de la societatea prestatoare.

Petenta invocă în susținerea contestației mai multe cauze aparținând jurisprudenței europene în materie de drept de deducere, și anume:

Principiul neutralității TVA, conform căruia TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, ci doar pentru consumatorul final. În absența unei dispoziții a legislației naționale care limitează dreptul la deducere al persoanelor taxabile, acesta trebuie exercitat (C-95/07 ECOTRADE). Acest principiu este evocat și în Normele Metodologice la Codul Fiscal, la punctul 33.

Așa cum a subliniat Curtea Europeană de Justiție în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea TVA aplicat operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., punctul 47, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, punctul 34).

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, punctul 24).

Relevanța acțiunii cu buna-credință a unui contribuabil este reliefată în multe cazuri judecate la Curtea Europeană de Justiție, ca de exemplu Teleos (C-409/04). Potrivit acestei cauze, nu întotdeauna forma documentelor reprezintă o garanție a faptului că o operațiune a avut într-adevăr loc, ci fondul tranzacției ar trebui analizat în primul rând pentru a determina acest lucru, forma documentelor trecând într-un plan secundar.

De asemenea, petenta face referire la controalele anterioare pe linie de rambursare TVA „desfășurate până în prezent, în perioada 2011-2015” controale care au recunoscut valabilitatea contractelor în derulare.

B.3. In ceea ce privește constatarea cu privire la dreptul de deducere a TVA in suma de 28.910 lei, rezultat din raporturile contractuale încheiate cu societatea SRL:

Petenta își propune să înlăture orice suspiciune privind realitatea serviciilor achiziționate de la societatea SRL și implicit să demonstreze că a fost un prestator de bună credință al serviciilor, și că eventualele nereguli în activitatea economică a furnizorului societatea SRL precum și a furnizorilor din amonte a acestuia din urma, nu trebuie să conducă la neacordarea deducerii cheltuielii, respectiv a TVA-ului aferent.

Petenta consideră că este absolut obligatoriu pentru inspectorii fiscali să țină cont de Jurisprudența de la Curtea de Justiție a Uniunii Europene, prezentând anumite cazuri judecate deja la CJUE, pe care aceasta le găsește relevante în a determina tratamentul corect al serviciilor achiziționate de la societatea prestatoare, și anume:

- cauza PPUH Stehcamp C-277/14 - Dyrektor Izby Skarbowej w todzi,
- C-80/11 și C-142/11 - Mahageben kft și Peter David: întrunirea condițiilor de fond și forma prevăzute de Directiva TVA sunt suficiente pentru acordarea dreptului de deducere.
- Hotărârea Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punctele 35 și 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punctul 26.

Cu alte cuvinte, CJUE, a decis ca ANAF- autoritatea fiscală nu poate refuza contribuabilului dreptul de a-și deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA), pentru tranzacțiile încheiate cu parteneri de afaceri inactivi din punct de vedere fiscal. În plus, hotărârea dată de judecătorii europeni confirmă faptul ca autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care în mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta, fiind sarcina organului fiscal competent să constate eventuale fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor.

Petenta consideră identitatea de situații între cea descrisă în cadrul hotărârilor CEJ, mai sus menționate, și situația sa, astfel:

- serviciile contractate sunt prestate în baza unui contract;
- au fost emise un număr de facturi de către societatea, identificate și înregistrate în declarația 394, inspectorii limitându-se la a menționa că „din analiza datelor furnizate de aplicația www.fiscnet.ro-c-lynx se constata ca în cursul lunii septembrie 2013 achizițiile de bunuri și servicii pe teritoriul național declarate de S.R.L provin de la un singur furnizor, respectiv SRL, CUI / având ca activitate principală „alte lucrări speciale de construcții”, un nr. de 9 angajați cu timp parțial de muncă doar în perioada 11.05.2013- 27.05.2013 (săpători manual), furnizor care nu a depus bilanț pe 2013 și 2014 și nici Declarația 112 pe 2013, respectiv, căruia i s-a anulat codul de TVA din data de 01.08.2014”.

- in cazul PPUH Stehcemp este vorba de un operator care nu poate efectua livrări de bunuri. Și in acest caz, societatea SRL, conform raționamentelor organelor fiscale, emise in mod simplist si nejustificat, ar avea un comportament asimilat unei societăți, despre care susțin ca ar avea un comportament simulat înșă față de cele de mai sus apară ca fiind evident ca raționamentul nu este unul legal si mai cu seama justificat;

-faptul că societatea SRL a fost înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi, abia la data de 04.09.2015 - la doi ani după derularea activităților, fapt reținut de către organele fiscale ca argument că facturile aferente achizițiilor efectuate de către petentă nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, ESTE ABUZIV deoarece societatea SRL a fost declarată ca inactivă și înscrisă în Registrul Contribuabililor Inactivi, publicat pe site-ul ANAF la data de 04.09.2015, cu mult după ce activitățile au fost derulate/prestate.

Conform Registrului Contribuabililor Inactivi, societatea SRL nu era inactivă în perioada septembrie- noiembrie 2013 și astfel achizițiile efectuate de către petentă de la această societate respectă prevederile art. 146 alin.(1) din legea 571/2003 și punctul 46 alin.(1) din H.G. 44/2004, în sensul că facturile primite aferente tranzacțiilor derulate cu furnizorul SRL conțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin (19) din legea 571/2003.

- între cele doua societăți a fost încheiat contractul de prestări servicii nr. 35/01.00.2013, având ca obiect lucrării după cum urmează: „, săpături manuale si spargeri beton, preparare beton, montaj borduri si pavaj, montaj si confecționare armaturi, umpluturi din balast sau pământ compactat, montaj conducte de apa sau canalizare”;

- in mod nelegal opinează inspectorii ca nu pot constitui prestări de servicii, pe considerentul ca in realitate serviciile nu au fost prestate, deoarece SRL nu a dispus de resurse tehnice, materiale, umane si financiare necesare efectuării prestării serviciilor de construcții

- facturile prezentate iar contravaloarea acestora fiind achitata integral prin operațiuni in numerar;

- se mai retine tot de către organele de control ca in perioada derulării tranzacțiilor, S R L a detinut in patrimoniu active imobilizate in suma de 41.566 lei care sa fi fost exploatate in cadrul unei activități productive;

- Mai mult decât atât, in cursul exercițiului financiar 2013 societatea a înregistrat cheltuieli care să fi justificat veniturile realizate natura cheltuielilor generale de administrație, context in care aceste s-au reflectat si in situațiile financiare aferente exercițiului financiar 2013, depuse la organul fiscal.

Concluzia care se impune a fi trasă este aceea că, în contextul în care petenta a înregistrat în contabilitate, a justificat prin numeroase documente contabile întreaga operațiune, de la prestare a serviciului de către societatea SRL mărturie stând si persoanele care au participat la derularea acestor operațiuni, si mai cu seama existenta construcțiilor, a corpurilor de imobile edificate, autoritatea fiscală nu poate refuza contribuabilului SRL

dreptul de a-si deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA), pentru tranzacțiile încheiate cu parteneri de afaceri declarați inactivi din punct de vedere fiscal, cu mult după încheierea raporturilor contractuale. În plus, hotărârile mai sus învederate date de judecători europeni confirma faptul ca autoritățile fiscale nu pot cere contribuabilului să facă verificări care in mod obiectiv nu pot fi făcute de acesta, fiind sarcina organului fiscal competent să constate eventuale fraude sau neregularități comise de partenerii de afaceri ai firmelor. PENTRU ACESTE MOTIVE, petenta consideră legal dreptul de a deduce TVA aferentă serviciilor prestate, efectuate de societatea SRL.

B.4. In ceea ce privește constatarea cu privire la dreptul de deducere a TVA in suma de lei, rezultat din raporturile contractuale ale petentei cu societatea S.R.L.:

Societatea înțelege să invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.6.b), ocazie cu care au fost indicate contra argumentele Societății, prin care s-a învederat înlăturarea oricărei suspiciuni privind realitatea operațiunii pentru a îndeplini obiectul de activitate al societății, completate raționamentele exprimate in detalia in cuprinsul subpunctelor B.1.b), B.2.b), B.3.b), B.4.b), motiv pentru care solicită anularea Deciziei de Impunere si a RIF si pentru aceste sume.

B.5. „In ceea ce privește constatarea cu privire la dreptul de deducere a TVA in suma de lei, rezultat din raporturile contractuale ale petentei cu societatea S.R.L.”:

Societatea înțelege să invoce argumente similare cu cele invocate la secțiunea A.1.b), A.2.b), A.3.b), A.4.b), ocazie cu care au fost indicate contra argumentele Societății, prin care s-a învederat înlăturarea oricărei suspiciuni privind realitatea operațiunii de achiziționare de combustibili, piese de schimb pentru autoturismele aflate in posesie precum si diverse bunuri si materii prime necesare derulării activității in cadrul companiei respectiv pentru a îndeplini obiectul de activitate al societății, completate raționamentele exprimate in detalia in cuprinsul subpunctelor B.1.b), B.2.b), B.3.b), B.4.b), motiv pentru care solicită anularea Deciziei de Impunere si a RIF si pentru aceste sume.

C. Fată de modul eronat în care organele de control au stabilit un Impozit suplimentar pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice suma de lei, reprezentând Venituri din dividende PF, aferent perioadei 08.03.2011 - 31.12.2015.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unui impozit pe dividende în sumă de lei, rezultând astfel pentru plățile efectuate cătreSRL suma de $(120.500 \text{ lei} * 100) / 84 * 16\% = 22.952$, iar pentru plățile efectuate către SRL $(149.569 \text{ lei} * 100) / 184 * 16\% = 28.451$ lei. Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că petenta datorează impozit

pe dividende suplimentar aferent perioadei 08.03.2011 -31.12.2015 suma de 77.099 lei.

Echipa de inspecție fiscală a considerat ca întrucât Societatea a achiziționat “în numele asociatului” bunuri imobile ce nu au legătură cu activitatea economică a societății, aceste cheltuieli se considera a fi dividend, în temeiul art. 7 și a art. 67 din L571/2003 privind Codul Fiscal, prevederi legale pe care le citează în cuprinsul contestației.

Petenta consideră eronată stabilirea sumei de lei ca fiind impozit pe dividende, atâta timp cât persoanele fizice care sunt promitentii vânzători nu au calitatea de asociați ai săi. Impozitul se datorează doar dacă s-au plătit dividende către acționari sau asociați, or, în cazul său, este evident că acest lucru nu s-a întâmplat.

O altă situație în care s-ar aplica impozit pe dividend ar fi cea în care am avea de-a face cu “sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. În situația noastră, este evident că acest lucru nu s-a întâmplat, întrucât Promitenții Cumpărători, cei care ar fi priviți ca beneficiari ai plăților /prețului bunurilor care se doreau achiziționate de Societate, nu era participanți în SRL, în accepțiunea Codului Fiscal, participant fiind „ orice persoană care este proprietarul unui titlu de participare” (a se vedea Art. 7 „Definiții” din Codul Fiscal în acest sens).

Nu în ultimul rând, întrucât suma de lei provine din considerarea că nedeductibilă a costurilor și a TVA-ului aferent sumelor descrise la secțiunile A și B de mai sus, petenta considerând că bunurile achiziționate au legătură cu obiectul de activitate al petentei, motiv pentru care consideră eronată stabilirea sumei de lei ca fiind impozit pe dividende.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de Impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală pentru toate sumele înscrise în aceste acte administrativ fiscale.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată F-AR/25.10.2016 încheiată la S.R.L. Arad, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

1. *În ceea ce privește impozitul pe profit*, perioada verificată fiind 01/02/2011 - 31/12/2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un Impozit pe profit în suma de lei;

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01/02/2011 - 31/12/2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată în suma de lei;

3. În ceea ce privește impozitul pe veniturile din dividende Persoane Fizice, perioada verificată fiind 01/03/2011 - 31/12/2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un Impozit pe dividende PF în suma de lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea unor facturi de achiziții de la diverse firme, reprezentând contravaloarea unor prestări servicii și achiziții de bunuri, pe care le-a considerat cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi, constând în:

- combustibil (în baza facturilor și a bonurilor fiscale) pentru autoturismele care aparțineau angajaților sau a colaboratorilor petentei, diverse reparații autoturisme care aparțin unor angajați sau colaboratori ai petentei, piese auto, parbriz auto pentru autoturism, încărcare cu freon a frigiderului aflat în incinta sediului social al petentei, set Cofee Verona, șezlong, LED TV LG, aditivi pentru autovehicule în baza unei facturi proforme, set mobilier Rosa, cabină de duș hidro, ramă ferestre, diverse obiecte sanitare, grill, materiale de construcții, materiale electrice, materiale sanitare, parchet, vopsea, sistem audio Sonny, TV Samsung, ușă super door, cabină duș, gresie, faianță;

- de asemenea, petenta a efectuat plăți on-line cu cardul societății pentru diverse achiziții de materiale de construcții, combustibili, piese auto, obiecte de inventar, fără a putea prezenta documente justificative;

- în perioada iunie 2012- septembrie 2012, petenta a încasat prin banca FIRENZE, de la societatea SRL (societate radiată din data de 24.05.2012), suma totală de 251.020 lei, reprezentând plata factura, pentru care nu există documente justificative. În data de 25.05.2012, SRL a stornat factura emisă către SRL, prin factura nr./25.05.2012 reprezentând "renunțare la lucrări cuprinse în factura/2012 prin sentința/07.05.2012 a tribunalului Arad Judecător sindic-insolventă procedura închisă", în baza Sentinței Civile nr./07.05.2012 a Tribunalului Arad, în dosarul/2011, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr./17.09.2012 a Curții de Apel Timișoara. Petenta a înregistrat pe venituri întreaga sumă de 251.020 lei astfel: prin Nota contabilă din data de 30.06.2012 suma de 63.550 lei iar prin Nota contabilă din 30.09.2012 suma de 187.470 lei, fără a colecta TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- cheltuieli înregistrate în baza facturii nr./2011 privind prestări servicii în construcții derulate cu societatea SRL, societate inactivă din 18.04.2012, pe care petenta ulterior le-a stornat în baza notei contabile nr./2012, fără a deține un înscris emis de furnizor;

- cheltuieli privind prestări servicii în construcții derulate cu societatea SRL și respectiv societatea SRL;

- petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea contabilă aferenta unor bunuri mobile (mobilier), considerate de organele fiscale ca nefiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile;

- cheltuieli aferente achiziționării unor bilete de avion, contravaloarea meselor servite, respectiv cheltuielile efectuate în legătură cu amortizarea contabila.

- Totodată, asociatul unic al petentei a efectuat plăți atât din contul bancar al societății, sume înregistrate în contul 542 «avansuri de trezorerie», cât și din contul bancar de valuta, reprezentând diverse achiziții on line cu cardul societății, sume înregistrate în creditul contului 5124, pentru care nu a prezentat documente justificative. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind de natura dividendelor, recalculând cuantumul impozitului pe dividende datorat de către petentă prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra bazei impozabile (la valoarea brută a acestor sume), rezultând impozit pe dividende suplimentar în sumă de lei.

- De asemenea, s-a constatat faptul că, în cursul perioadei 01.09.2013 - 30.11.2013 petenta a înregistrat în evidența contabilă în cadrul cheltuielilor deductibile reprezentând operațiuni comerciale (achiziționarea unor prestări servicii de construcții) derulate cu societățile SRL, respectiv SRL, în urma verificării realității și legalității acestor tranzacții, operațiunile economice înscrise în facturile emise de către acestea ar putea reprezenta operațiuni fictive, astfel:

a) În ceea ce privește tranzacțiile derulate cu S.R.L (inactiv din data de 10.06.2014, radiat din data de 02.02.2015)

În cursul lunii septembrie 2013 petenta a înregistrat tranzacții cu SRL în valoare de 120.500 lei (baza și o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei).

În urma verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate între SRL în calitate de beneficiar și SRL în calitate de executant, din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că între cele două societăți a fost încheiat contract de prestări servicii nr.39/28.08.2013, având ca obiect al contractului „execuție lucrări de construcții în județul Arad”.

De asemenea s-a constatat lipsa documentelor justificative (situații de lucrări, deize sau alte documente justificative care să cuantifice cantitativ și valoric nivelul fiecărui serviciu prestat) care au stat la baza întocmirii facturilor de prestări servicii de către SRL către SRL, existând doar un deviz oferta lucrări anexa la contractul 39/2013.

Totodată s-a mai constatat faptul că SRL a mai achiziționat servicii similare și de la SRL (persoană afiliată în raport cu SRL, în

condițiile în care domnul, CNP asociat unic și administrator în SRL, deține calitatea de administrator și asociat majoritar și în cadrul SRL).

Din analiza situațiilor financiare anuale publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice se constată că în perioada derulării tranzacțiilor SRL nu a deținut în patrimoniu active imobilizate și nu a avut personal salariat.

Din analiza datelor furnizate de aplicația www.fiscnet.ro-c-lynx se constată că în cursul lunii septembrie 2013, achizițiile de bunuri și servicii pe teritoriul național declarate de SRL provin de la un singur furnizor, respectiv SRL, CUI (având ca activitate principală „alte lucrări speciale de construcții”, un număr de 9 angajați cu timp parțial de muncă doar în perioada 11.05.2013-27.05.2013 (săpători manuali), furnizor care nu a depus bilanț pe 2013 și 2014 și nici Declarația 112 pe 2013, respectiv caruia i s-a anulat codul de TVA din data de 01.08.2014.

Totodată, în urma verificărilor efectuate în cursul anului 2014, de către organe de control din cadrul ANAF (Direcția Antifrauda Fiscală) s-a reținut cu privire la societatea respectivă faptul că „într-o formă sau alta toți furnizorii inițiali (printre care și SRL) sunt societăți de tip fantomă coordonați ori administrați în fapt de numitul și au ca obiect principal de activitate, generic vorbind, evaziunea fiscală, iar principala activitate a acestor societăți a constat în furnizarea de documente-facturi fiscale și chitanțe, care să servească principalilor clienți pentru diminuarea obligațiilor fiscale față de bugetul consolidat al statului, pentru legalizarea provenienței unor bunuri introduse de clienți ilicit în circuitul comercial și/sau pentru delapidarea unor sume de bani din casierile unităților.”

De asemenea, s-a constatat faptul că „nici una dintre aceste societăți (printre care și SRL) nu au avut angajați și nici nu au deținut resurse tehnice - echipamente ori utilaje, necesare prestării serviciilor de construcții montaj la care fac trimitere facturile emise.”

În fapt, ansamblul tranzacțiilor înscrise în facturile emise de către SRL nu pot constitui prestări de servicii, în sensul art.129, alin (1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal pe considerentul că în realitate, aceste servicii nu au fost prestate, nefiind îndeplinită astfel condiția prevăzută de art. 126, alin.(1), lit.a) din același act normativ. De asemenea, nu sunt îndeplinite nici condițiile prevăzute de art. 126, alin.(1) lit.c) și lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile nefiind impozabile deoarece nu au la bază intenția de a desfășura activități economice și au ca scop exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În baza prevederilor procedurale fiscale aplicabile, cu ocazia efectuării unor acțiuni de inspecție fiscală parțială, au fost solicitate organelor de cercetare penală informații suplimentare referitoare la realitatea și legalitatea operațiunilor comerciale derulate de către diverse societăți (inclusiv SRL).

Opinia organelor de cercetare penală face trimitere la faptul că „documentele emise de către SRL nu au corespondent în realitate”.

Având în vedere faptul că tranzacțiile derulate între SRL și SRL în cursul lunii septembrie 2013:

- nu pot constitui prestări de servicii, pe considerentul că în realitate serviciile nu au fost prestate, deoarece SRL nu a dispus de resurse tehnice, materiale, umane și financiare necesare efectuării prestării serviciilor de construcții;

- nu au la bază intenția de a desfășura activități economice ci au ca scop disimularea provenienței și a circuitului real al serviciilor implicate;

- nu sunt rezultanta unei activități economice de o manieră independentă și nici rezultanta unei practici economice obișnuite;

- au ca scop diminuarea bazei impozabile prin intermediul unor tranzacții succesive artificiale, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

În consecință, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de lei și TVA în suma de lei, înregistrate de societate în cursul lunii septembrie 2013, în baza tranzacțiilor derulate cu SRL, reprezentând achiziționarea unor prestări servicii de construcții.

b) În ceea ce privește tranzacțiile derulate cu SRL (inactiv din data de 04.09.2015, anulat cod de TVA din data de 14.04.2015):

În cursul perioadei septembrie 2013 - noiembrie 2013, petenta a înregistrat tranzacții cu SRL în valoare totală de 149.368,80 lei din care baza 120.459 lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de 28.910 lei.

Valoarea acestor tranzacții în sumă totală de 149.368,80 lei, baza 120.459 lei a fost tratată drept cheltuială deductibilă fiscal de către petentă.

În urma verificării realității și legalității tranzacțiilor comerciale derulate între SRL în calitate de beneficiar și SRL în calitate de executant, din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat că între cele două societăți a fost încheiat contract de prestări servicii nr.35/01.09.2013, având ca obiect al contractului „lucrări după cum urmează:

- săpături manuale și spargeri beton;
- montaj borduri și pavaj;
- preparare beton;
- montaj și confecționare armături;
- umpluturi din balast sau pamant compactat;
- montaj conducte de apă sau canalizare.

De asemenea, aferent acestui contract petenta a prezentat un deviz de lucrări cu un total general în suma de 135.000 lei, fără a prezenta documente justificative (situații de lucrări, devize sau alte documente justificative care să poată cuantifica cantitativ și valoric nivelul fiecărui serviciu prestat) care au stat

la baza întocmirii facturilor de prestări servicii de către SRL către SRL. Facturile emise de către SRL în cuantum de 5.000 lei, fiind plătite în numerar din casieria societății, în aceeași zi în care au fost emise.

Din analiza situațiilor financiare anuale publicate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice și conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx și aplicația Revisal, s-a constatat faptul că societatea nu a avut salariați în luna septembrie 2013, ci are salariați doar din data de 01.10.2013, nu a depus în totalitate deconturile de TVA, nu a depus în totalitate declarațiile informative cod 394, drept pentru care a fost declarată contribuabil inactiv din data de 04.09.2015 (insolvabil din data de 15.09.2014), ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative. Totodată se constată că în perioada derulării tranzacțiilor, SRL a deținut în patrimoniu active imobilizate în suma de 41.566 lei care să fi fost exploatate în cadrul unei activități productive. Mai mult decât atât, în cursul exercițiului financiar 2013 societatea a înregistrat doar cheltuieli de natura cheltuielilor generale de administrare, care nu sunt suficiente pentru a justifica veniturile realizate, aspect de natură a confirma faptul că întocmirea și depunerea situațiilor financiare aferente exercițiului financiar 2013, ar fi putut viza doar crearea unei aparente legalități a activității lor scriptice efectuate.

Din analiza datelor furnizate de aplicația www.fiscnet.ro-c-lynx s-a constatat că în cursul lunii septembrie 2013, achizițiile de bunuri și servicii pe teritoriul național declarate de SRL provin de la un singur furnizor, (care ar fi justificat prestările ulterioare și ar fi anulat impactul fiscal al prestărilor efectuate către diverși beneficiari), respectiv SRL, CUI (având ca activitate principală „alte lucrări speciale de construcții”, un număr de 9 angajați cu timp parțial de muncă doar în perioada 11.05.2013- 27.05.2013 (săpători manuali)), furnizor care nu a depus bilanț pe 2013 și 2014 și nici Declarația 112 pe 2013, respectiv, caruia i s-a anulat codul de TVA din data de 01.08.2014.

S-a constatat faptul că deși petenta prezintă facturi emise de SRL, acestea nu pot fi luate în considerare de către organele de inspecție fiscală ca operațiuni reale, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de faptul că tranzacțiile derulate între SRL și SRL în cursul perioadei septembrie 2013- noiembrie 2013:

- nu pot constitui prestări de servicii, pe considerentul că în realitate serviciile nu au fost prestate, deoarece SRL nu a dispus de resurse tehnice, materiale, umane și financiare necesare efectuării prestării serviciilor de construcții;

- nu au la bază intenția de a desfășura activități economice ci au ca scop disimularea provenienței și a circuitului real al serviciilor implicate;

- nu sunt rezultanta unei activități economice de o manieră independentă și nici rezultanta unei practici economice obișnuite;

- au ca scop diminuarea bazei impozabile prin intermediul unor tranzacții succesive artificiale, echipa de inspecție fiscală a aplicat prevederile art. 11 din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de 120.459 lei și TVA în suma de 28.910 lei, înregistrate de petentă în cursul perioadei septembrie - noiembrie 2013, în baza tranzacțiilor derulate cu SRL, reprezentând achiziționarea unor prestări servicii de construcții.

Toate constatările organelor de inspecție fiscală au condus la concluzia că relația dintre societățile SRL, respectiv SRL și societatea SRL a avut un caracter nereal, fiind disimulată realitatea prin crearea aparentei existenței unor operațiuni care în fapt nu s-au efectuat, rolul acestor societăți fiind acela de a emite facturi aparent legale pe baza cărora petenta a denaturat obligațiile fiscale datorate bugetului de stat, prin evidențierea și înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli artificiale („servicii”) și nereale.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile totale în suma de 217.636 lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată în suma de 52.232 lei, înregistrate de petentă în cursul perioadei septembrie - noiembrie 2013, în baza tranzacțiilor derulate cu SRL și SRL, reprezentând achiziționarea unor prestări servicii de construcții.

În ceea ce privește sumele plătite de petentă către cele două societăți, SRL și SRL, se rețin următoarele:

În baza prevederilor art.7 pct.12, a art.67 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare, a art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G nr.1050/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea unui impozit pe dividende în suma de ...lei, astfel:

- Pt. plățile efectuate către SRL $(120.500 \text{ lei} * 100) / 84 * 16\% = 22.952 \text{ lei}$
- Pt. plățile efectuate către SRL $(149.369 \text{ lei} * 100) / 84 * 16\% = 28.451 \text{ lei}$

Astfel, plățile efectuate în numerar către aceste societăți, în suma totală de 269.869 lei, au avut ca scop plata unor sume de bani în favoarea asociatului fără ca acesta să declare la organul fiscal teritorial și fără să vireze la bugetul de stat la termenele scadente impozitul pe dividende datorat în suma totală de ...lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile derulate cu societățile SRL și SRL, au avut drept consecință diminuarea cuantumului impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice datorate bugetului de stat.

Astfel, prejudiciul total stabilit în sarcina petentei prin încălcarea prevederilor legale precitate, fiind în sumă de lei reprezentând debite fiscale stabilite suplimentar din care impozit pe profit stabilit în sumă delei, taxă pe valoarea adăugată în sumă delei și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma delei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. ARG_AIF .../25.10.2016, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la SRL, urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-AR nr./25.10.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorul, cetățean român, CNP, cu domiciliul în, în calitate de administrator al SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând:lei impozit pe profit,lei taxă pe valoarea adăugată șilei impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/25.10.2016.

III. S.R.L. cu sediul social în, este înregistrată la O.R.C. sub nr., are cod unic de înregistrare, cod CAEN 4120 - „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de lei reprezentând: impozit pe profit în sumă delei, taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, precum și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă delei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care în dosarul penal nr. .../2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, se efectuează cercetări față de numitul, administrator al SRL pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că sumele reprezentând impozit pe profit în sumă delei, taxa pe valoarea adăugată în

sumă delei, precum și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă delei, contestate, au fost stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr./25.10.2016, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală constatând că în cursul perioadei 01.09.2013-30.11.2013, SRL a înregistrat operațiuni economice posibil a fi fictive cu societățile SRL, respectiv SRL de pe raza județului Arad, având drept consecință directă și imediată diminuarea sumelor datorate bugetului de stat consolidat cu titlul de taxă pe valoarea adăugată, impozit pe profit și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice datorate bugetului de stat, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că acestea au fost declarate inactive, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca exista suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile.

Totodată, în ceea ce privește sumele reprezentând plăți către cele două societăți, SRL și SRL, organele de inspecție fiscală au considerat că plățile efectuate în numerar către aceste societăți, au avut ca scop plata unor sume de bani în favoarea asociatului fără ca acesta să declare la organul fiscal teritorial și fără să vireze la bugetul de stat la termenele scadente impozitul pe dividende datorat. Echipa de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile și a stabilit faptul că acestea reflectă în realitate distribuiri de sume cu titlu de dividende.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. ARG_AIF/25.10.2016, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la SRL, urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-AR nr./25.10.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorul, cetățean român, CNP, cu domiciliul în, în calitate de administrator al SRL, și partea responsabilă civilmente SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând:lei impozit pe profit,lei taxă pe valoarea adăugată șilei impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/25.10.2016, la dosarul cauzei existând o copie sesizării penale nr. ARG_AIF/25.10.2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr./17.01.2017, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. ARG_AIF/25.10.2016.

Prin adresa Dosar nr.P/2016 din 01.02.2017 înregistrată la Direcția Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/09.02.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „urmare adresei dvs. nr./17.01.2017, vă comunicăm că dosarul nostru cu nr. de mai sus privind pe – reprezentant al SC SRL, cercetat sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, prev. și ped. de art. 9 al. 1 lit. c din L.nr.241/2005, a fost înaintat la data de 27.01.2017 la IPJ Arad - Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării cercetărilor.”

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura 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.

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

(...)

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

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

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

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

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/25.10.2016, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, a constatat ca, petenta a

evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor tranzacții cu firmele SRL, respectiv SRL de pe raza județului Arad, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că unele au fost declarate inactive, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, au fost radiate, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca exista suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor dreptul de a diminua masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Totodată, în ceea ce privește sumele stinse ca plăți către cele două societăți, SRL și SRL, organele de inspecție fiscală (pur fiscal și contabil) au considerat că plățile efectuate în numerar către aceste societăți, au avut ca scop plata unor sume de bani în favoarea asociatului fără ca acesta să declare la organul fiscal teritorial și fără să vireze la bugetul de stat la termenele scadente impozitul pe dividende datorat. Echipa de inspecție fiscală a reîncadrat tranzacțiile și a stabilit faptul că acestea reflectă în realitate distribuiri de sume cu titlu de dividende.

În baza acestor constatări s-a emis Decizia de impunere F-AR nr./25.10.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR/25.10.2016, de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, prin care s-a stabilit în sarcina SRL diferențe de impozit pe profit, TVA și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, stabilite suplimentar în legătură cu operațiunile derulate cu firmele SRL, respectiv SRL.

Potrivit Sesizării penale nr. ARG_AIF/25.10.2016 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea în actele contabile a unor cheltuieli care ar putea avea la bază operațiuni nereale, netransparente și nelegale prin înregistrarea unor facturi emise de diverse firme existând posibilitatea ca acestea să fi fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile, stare de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/25.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR nr./25.10.2016.

Astfel, potrivit Sesizării penale nr. ARG_AIF/25.10.2016 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a constituit parte civilă față de făptuitorul, cetățean român, CNP, cu domiciliul în, în calitate de administrator al SRL, și partea responsabilă civilmente SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de lei, reprezentând:lei impozit pe profit,lei taxă pe valoarea adăugată șilei impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR/25.10.2016.

Astfel, potrivit sesizării penale nr. ARG_AIF/25.10.2016 există suspiciuni că numitul, în calitate de administrator al S.C. S.R.L a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de lei, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecății, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, în sumă totală de lei stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-AR nr./25.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr./25.10.2016 și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de lei, constând în impozit pe profit în sumă delei, taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă delei, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependența de care depinde soluționarea cauzei.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a stabilit cu rea credință obligațiile datorate bugetului de stat de natura impozitului pe profit, TVA și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice, având ca obiectiv final obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări de la bugetul general consolidat, precum și diminuarea masei impozabile a profitului, în condițiile în care potrivit sesizării penale, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a diminuat TVA datorată bugetului de stat prin exercitarea nejustificată a dreptului de deducere a TVA, a diminuat quantumul impozitului pe profit, precum și impozitul pe venitul din dividende distribuite persoanelor fizice datorat bugetului consolidat al statului pentru operațiuni comerciale de achiziții/prestări servicii interne posibil a fi fictive cu diverse societăți.

Se reține că 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. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea*

de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității operațiunilor economice declarate, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

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

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 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 deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. ARG_AIF .../25.10.2016 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr./25.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr./25.10.2016, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

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

dezlegării pricinii, 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 analoage sau comparabile.

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de lei, reprezentând: impozit pe profit în sumă delei, taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă delei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-AR nr./25.10.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de lei reprezentând impozit pe profit în sumă delei, taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și impozit pe venitul din dividende distribuit persoanelor fizice în sumă delei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“[...]

(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.*”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. .../P/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

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

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și 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 [...]

2. În ceea ce privește suma totală delei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, suma contestată de către petentă conform motivelor prezentate în contestația formulată, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă cheltuielile efectuate de petentă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, și dacă beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu probează cu documente prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de venituri impozabile și respectiv de operațiuni taxabile.

Referitor la pct. A.1. și B.5. din contestația formulată, cu privire la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferent unor achiziții de combustibil, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2011 – 2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă pe cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent reprezentând contravaloarea unor achiziții de combustibil de la, în baza unor facturi și bonuri fiscale emise de către aceste societăți, în condițiile în care autoturismele înscrise pe bonurile fiscale pentru care se făcea alimentarea cu combustibil, aparțineau unor angajați sau colaboratori ai petentei și utilizate de către aceștia, achiziții care au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca nefiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă, în conformitate cu prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„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.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

În speță, prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la 01.07.2012 au fost modificate prevederile art.21 alin. (4), litera t)

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul:

„La art.21 alin. (4), litera t) se modifică și va avea următorul cuprins :

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

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.

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

Conform prevederilor pct.49² din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ 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.”

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Prin O.U.G. nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, în vigoare de la 01.07.2012 au fost modificate prevederile art.145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul :

"ART. 145¹

(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.

[...]

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a

bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-1471.

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

Potrivit pct. 45¹ alin. (1), (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 vigoare începând cu data de 13.07.2012:

„(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 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 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 parcursi, 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.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile legale sus - citate rezulta ca, începând cu 01.07.2012, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, a fost limitată deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a dreptului de deducere al TVA, **la 50%**, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe

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

Prin urmare, orice persoană impozabilă poate aplica deductibilitatea limitată a cheltuielilor de 50% la determinarea profitului impozabil și deducerea de 50% a TVA aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În vederea aplicării acestei deduceri limitate, vehiculul utilizat în scop personal trebuie să fie utilizat și pentru activitatea economică, iar persoana impozabilă nu trebuie să prezinte foile de parcurs astfel cum este această cerință prevăzută de lege pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și pentru care se solicită deducerea integrală a taxei, ori pentru vehiculele utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

În această situație contribuabilul poate face dovada utilizării pentru activitatea economică prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, S.R.L. a înregistrat integral, în perioada 2011-2015, în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme precum și și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de petentă au constatat că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de petentă exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală au acordat deducerea pentru 50% din cheltuielile efectuate și TVA aferentă leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele, în conformitate cu prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea integrală a deductibilității la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme, precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și a TVA aferentă leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate

exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, motiv pentru care pentru vehiculele pentru care nu s-a dovedit utilizarea lor exclusivă în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat deductibilitatea limitată la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor legate de autovehicule și a TVA aferentă în procent de 50%.

Petenta pretinde deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferentă pentru autoturismele care aparțineau unor angajați sau colaboratori ai petentei, pe motiv ca acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice respectiv pentru deplasarea personalului administrativ în deplasări la organele statului, parteneri economici sau diferite instituții având în vedere specificul activităților desfășurate pe o arie foarte mare pe cuprinsul jud. Arad și chiar în Mun. Arad, fără însă să prezinte în susținerea celor afirmate documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură fiscală, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze ca, într-adevăr, autovehiculele petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor și TVA petenta avea obligația demonstrării ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere; or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în procent de 50%.

Ca urmare, susținerea petentei că toate achizițiile de piese auto, parbriz auto, etc., sunt pentru autoturismele aflate în proprietatea petentei sau se află sub incidența unor contracte de comodat, au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, căta vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasarea personalului administrativ la organele statului, parteneri economici sau diferite instituții având în vedere specificul activităților desfășurate pe o arie foarte mare pe cuprinsul jud. Arad și chiar în Mun. Arad, în interesul desfășurării activității, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere ca **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului; altminteri, în măsura în care autoturismele nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxa, nici nu era nevoie de o

limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se încadra in excepțiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clienților trebuie sa fie efectuata exclusiv in scop de intervenție, reparații, pază și protecție, curierat.**

Cum excepțiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul 145¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 condiționează încadrarea in excepție prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezulta ca petenta nu a făcut dovada încadrării in excepțiile prevăzute de lege.

De altfel, în mod constant atât Tribunalul Arad, cât și Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevăzuta de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite in interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate in textul articolului, a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011.

Având in vedere ca petenta nu a prezentat dovezi obiective care sa demonstreze o alta situație de fapt decât cea constatata de organele de inspecție fiscala, contestația urmează a fi *respinsa ca neîntemeiata* pentru acest capăt de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul, și TVA stabilita suplimentar în sumă de lei.

Referitor la pct. A.2. din contestația formulată, cu privire la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferent unor achiziții de piese de schimb pentru autoturisme/cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat în evidenta sa contabilă următoarele cheltuieli:

- contravaloarea incarcarii cu freon a frigiderului aflat in incinta sediului social al societății în suma de 1.860 lei, cu TVA in suma de 360 lei, in condițiile in care valoarea reala a facturii este de 186 lei din care baza 150 lei si TVA 36 lei, **diferența de 1.350 lei fiind considerata de către organele de inspecție fiscala cheltuiala nedeductibila** la calculul impozitului pe profit.

- contravaloarea unui parbriz pentru autoturism de la SRL, în suma de **831 lei**, cu TVA in suma de 199 lei, in baza facturii emise de către aceasta societate, in condițiile in care autoturismul nu era in proprietatea sau folosința societății verificate, considerata de organele de inspecție fiscală ca nefiind utilizata în scopul realizării de venituri impozabile.

- contravaloarea unor piese auto si obiecte de inventar, achiziționate on line cu cardul societății în suma totala de **5.019 lei**, si pentru care nu a prezentat documente justificative cu care sa faca dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune.

- contravaloarea unor aditivi pentru autovehicule în suma de **16.545 lei**, cu TVA în suma de 3.971 lei, achiziționate de la SRO (Slovacia), in baza facturii proforme din 06/07/2012, care nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile ale societății si pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (exista doar factura proforma).

- reparații autoturisme care aparțineau unor angajați ai societății verificate, în suma totala de **7.711 lei**, cu TVA în suma de 1.851 lei, aceste reparații nefiind justificate de societate ca fiind utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

- contravaloarea reparației unui autoturism care aparține unui angajat al societății verificate, suma totala de **2.....4 lei**, cu TVA în suma de 627 lei, aceasta reparație nefiind justificata de societate ca fiind utilizata în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și alin. (3) lit. n), art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit art. 21 alin. (4) lit. t), la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

f) nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operațiunii sau intrării in gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Astfel, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, sunt deductibile limitat,

respectiv la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții, potrivit legii.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta pretinde deductibilitatea integrală la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferenta pentru autoturismele care aparțineau unor angajați sau colaboratori ai petentei, pe motiv ca acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice respectiv pentru deplasarea personalului administrativ în deplasări la organele statului, parteneri economici sau diferite instituții având în vedere specificul activităților desfășurate pe o arie foarte mare pe cuprinsul jud. Arad și chiar în Mun. Arad, fără însă să prezinte în susținerea celor afirmate documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură fiscală respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze ca, într-adevăr, autovehiculele petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor și TVA petenta avea obligația demonstrării ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere; or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în procent de 50%.

Ca urmare, susținerea petentei că toate achizițiile de piese auto, parbriz auto, etc., sunt pentru autoturismele aflate în proprietatea petentei sau se află sub incidența unor contracte de comodat, au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs

Întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

Referitor la punctul A.3. din contestația formulată de petenta SRL, cu privire la nerecunoașterea ca deductibile a unor achiziții de mărfuri, materii prime, bunuri destinate și încorporate prestării serviciilor de construcții, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu achiziția de materiale de construcții, obiecte sanitare și instalații electrice, în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu depune niciun document care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt contestată.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă următoarele achiziții:

- contravaloarea unui LED TV LG achiziționat de la SA, în suma de 1.354 lei, cu TVA în suma de 325 lei, în baza facturii emise de către această societate.

- contravaloarea unui set mobilier Rosa și a unei cabine dus hidro, achiziționate de la SRL, în suma de 2.016 lei, cu TVA în suma de 484 lei, în baza facturii emise de către această societate.

- contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii (în contul 604,1,625,6021,603,628), în suma de lei, cu TVA în suma de lei.

- contravaloarea unor achiziții reprezentând avans rama geam și rulouri fereastră, contravaloare rama fereastră 2 buc, faianța, becuri, bideu, grill etc, suma de 5.254 lei, cu TVA în suma de 1.2.... lei.

- contravaloarea unor achiziții în suma de 17.662 lei, cu TVA în suma de 4.239 lei, reprezentând materiale de construcții, materiale electrice, materiale sanitare, pe care le încorporează în lucrarea prestată către SRL- administrator, (conform situației repartizării cheltuielilor pe lucrări, prezentată de societate).

..... SRL nu a prezentat contract de prestări servicii încheiat cu SRL, petenta emițând o singură factură către această societate (fact. .../06.06.2013, în suma de 1.647,63 lei cu TVA în suma de 318,90 lei), reprezentând “înlocuire tamplarie cu geam termoizolant”. În vederea clarificării relațiilor comerciale între cele două societăți, în baza art. 113, alin. (2), lit g) din Legea nr. 207/2005 privind Codul de Procedură fiscală, s-a luat Nota explicativă administratorului societății, care precizează: “lucrarea a constituit restituirea unui împrumut pentru o sumă de bani. Lucrarea nu s-a finalizat existând diferențe privind cheltuielile reale efectuate”.

- contravaloarea achiziției parchet, vopsea, în suma de 2.580 lei, cu TVA în suma de9,25 lei, în condițiile în care valoarea reală a facturii era de 2.199 lei din care baza 1.774 lei și TVA 426 lei, diferența de 806 lei, fiind considerată de către organele de inspecție fiscală cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

- contravaloarea achiziției sistem audio Sony, TV Samsung, ușă super door, cabină dus, gresie, faianță, în suma de 6.178 lei, cu TVA în suma de 1.483 lei.

- diverse achiziții de bunuri constând în: mobilier, mașina de spălat rufe, tapet, chiuveta Niagara, cadă + lavoar, țigla Alpina, cadă baie, plinte granit, faianța Hermes, blat bucătărie granit, etc., în suma totală de 80.582 lei, cu TVA în suma de 19.340 lei.

- contravaloarea achiziției consola Playstation în suma de 1.822 lei, pentru care nu poate justifica necesitatea achiziționării acesteia în scopul realizării de venituri impozabile. Societatea nu declară această factură în Declarația 390 și nici în Decontul de TVA aferent perioadei în care a avut loc achiziția.

- diverse achiziții de bunuri constând în: scaune, mobilier, pavaj, perdele (achiziție intracomunitară Franța), Led full hd smart Tv, masută cafea, etc., în suma totală de 18.763 lei, cu TVA în suma de 5.774 lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

f) nu sunt cheltuieli deductibile 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”.

Conform OMF 3055/2009, pct. 45, **principiul necompensării**, se precizează:

”Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă;

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe baza de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare;”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

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

a) operațiuni taxabile; (...)*operațiuni taxabile;*”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus citat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabila de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că bunurile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției

respectiv, **persoana interesata având obligația sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

În prezenta cauza, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de bunuri pentru lucrări de construcții și amenajare a unor imobile, între care: materiale de construcții și obiecte sanitare, instalații electrice, pe motiv că petenta nu a justificat cu documente faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, așa cum stipulează dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat în evidența contabilă un număr de facturi, reprezentând achiziții de materiale de construcții - țevă, confecții metalice, achiziție sistem audio Sonny, TV Samsung, usa super door, cabina dus, gresie, faianța etc, achiziții care, potrivit susținerilor petentei, sunt destinate și încorporate prestării serviciului de construcții al petentei.

În opinia petentei nu poate fi vorba și nu se pune în discuție existența unor rapoarte de lucrări sau alte documente justificative din care să rezulte „efectuarea lucrărilor” deoarece rapoartele de lucrări sunt anexate lucrărilor - contractelor cu beneficiarii finali, în care aceste bunuri au fost încorporate și/sau după caz au fost amenajate.

De asemenea, petenta arată că, fără achizițiile de bunuri, materii prime, etc, provenite de la diverși furnizori, nu avea cum să ducă la bun sfârșit lucrările de construcții la care se angajase - să edifice imobile, să construiască și să amenajeze imobile, locuri de parcare, etc. în așa fel încât să ducă la bun sfârșit contractele de prestări servicii în domeniul construcțiilor asumate, la care se angajase.

Mai mult, nici în timpul inspecției fiscale și nici ulterior în etapa de soluționare a contestației petenta nu a prezentat situații de lucrări din care să rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura și utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții, perioada în care au avut acestea loc, în ce au constat, documente justificative din care să rezulte că investiția a fost finalizată și s-a întocmit procesul verbal de punere în funcțiune a investiției și alte documente justificative din care să rezulte că toate cheltuielile materiale achiziționate pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost realizate în folosul operațiilor impozabile ale societății petente.

Susținerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală “(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Simpla facturare a unor bunuri de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, asa cum eronat sustine petenta, deoarece, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile.**

Referitor la susținerile petentei că achizițiile de materii prime și bunuri mobile “sunt investițiile efectuate in bunuri si materii prime necesare, in condițiile in care societatea a deschis un punct de lucru in, asa cum rezulta fără echivoc din înscrisurile emise de autoritatea competentă în materie ORC Arad, respectiv certificatul constator nr..... din 23.11.2016”, invederăm că, existența unui spațiu in care petenta isi desfășoară activitatea, respectiv sediul social situat în si înregistrarea ca punct de lucru la ONRC in data de 23.11.2016 (dată ulterioară perioadei supuse inspecției fiscale), a spațiului situat în, nu constituie o dovada suficienta pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de bunuri privind lucrările de construcție si amenajare a imobilelor cu destinația de sediu social și punct de lucru, în lipsa dovezilor obiective din care sa rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice, respectiv, situații de lucrări din care sa rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura si utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții, perioada in care au avut acestea loc și in ce au constat.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care s-a pronunțat în mai multe cauze, și anume:

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune,*

folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

- prin Decizia nr.12..../12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) 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.[...]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

-prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achizitiei, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Mai mult, din examinarea informațiilor conținute de baza de date RECOM, conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea are sediul declarat de la înființare la adresa din....., iar, ulterior la data de 23.11.2016, societatea a deschis un punct de lucru în, fără însă a declara, conform legii, la organul fiscal competent, respectiv la Administrația Finanelor

Publice Arad. Chiar daca un punct de lucru a fost deja inregistrat la ORC, potrivit art. 74 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilii au obligatia de a declara organului fiscal competent din subordinea ANAF, in termen de 30 de zile, infiintarea de sedii secundare, ceea ce nu s-a întâmplat.

Referitor la susținerile petentei cu privire la raporturile comerciale derulare de petentă cu societățile SRL și SRL, în legătură cu care petenta susține că nu a derulat activități cu acestea în anul 2013, fiind imposibila anularea acestor poziții, elemente punctuale care conduc la concluzia ca cele reținute in decizia contestata sunt echivoce, nereale si pe alocuri abuzive în opinia petentei, se rețin următoarele:

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în cadrul cheltuielilor în perioada martie 2013-iulie 2013 (în contul 6021), suma de 17.662 lei, cu TVA in suma de 4.239 lei, reprezentând materiale de construcții, materiale electrice, materiale sanitare, pe care le incorporează in lucrarea prestata către SRL - administrator

Conform situației „Repartizare cheltuieli pe furnizori 2013”, prezentata chiar de societate, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, rezultă că acestea au fost înregistrate în evidenta operativa a petentei, respectiv jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru anul 2013.

..... SRL nu a prezentat contract de prestări servicii incheiat cu SRL pentru operațiunile derulate cu aceasta, petenta emițând o singura factura către aceasta societate: fact./06.06.2013, in suma de 1.647,63 lei cu TVA in suma de 318,90 lei, reprezentând înlocuire tamplarie cu geam termoizolant.

În vederea clarificării relațiilor comerciale între cele doua societăți, in baza art. 113, alin. (2), lit g) din Legea nr. 207/2005 privind Codul de Procedura fiscala, s-a luat Nota explicativa administratorului societății, care precizează: “lucrarea a constituit restituirea unui împrumut pentru o suma de bani. Lucrarea nu s-a finalizat existând diferende privind cheltuielile reale efectuate”.

Astfel că, alegațiile petentei cu privire la raporturile comerciale ale petentei cu societățile SRL și SRL, în legătură cu care aceasta susține că nu a derulat activitati în anul 2013, nu pot fi luate în considerare în cauza dedusă judecății, deoarece acestea sunt infirmate de Situația „Repartizare cheltuieli pe furnizori 2013”, prezentata chiar de societate, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, rezultă că acestea au fost înregistrate în evidenta operativa a petentei, respectiv jurnalele de cumpărări întocmite de societate pentru anul 2013. Mai mult, in susținerea contestației petenta nu a depus niciun document care sa modifice constatările organelor de inspecție fiscala cu privire la operațiunile respective.

În cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în

vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii* și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică *autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile*.

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

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

numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că achizițiile de servicii au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că nu a derulat raporturi comerciale cu societățile SRL și SRL, în anul 2013, fiind imposibilă anularea acestor poziții, elementele punctuale care conduc la concluzia ca cele reținute în decizia contestată sunt echivoce, nereale și pe alocuri abuzive, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă privind TVA. Afirmația petentei că nu a avut raporturi comerciale cu aceste două firme este răsturnată de chiar înregistrările efectuate de petentă în jurnalul de cumpărări din anul 2013 conform extraselor din acesta existente în fotocopie la dosarul cauzei, fiind obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile, cu toate că deși petenta neagă operațiunile efectuate cu aceste două firme, înregistrările din jurnalul de cumpărări reprezintă un evident mijloc de probă.

În consecință, în mod corect și legal, echipa de inspecție fiscală a considerat ca fiind nedeductibile fiscal, cheltuielile în sumă de 17.635 lei, înregistrate de petentă în perioada martie-iulie 2013, în baza facturilor emise de către:, reprezentând contravaloare materiale de construcții, materiale electrice, materiale sanitare, încorporate de petentă în lucrarea nefinalizată la SRL.

În condițiile în care SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuielile nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta

a majorat in mod nejustificat TVA cu drept de deducere, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu acest capăt de cerere.

Referitor la punctul A.4. din contestația formulată de petenta SRL, cu privire la nerecunoașterea ca deductibile a unor cheltuieli reprezentând plăți efectuate cu cardul, contravaloarea unor materiale de construcții, combustibili, piese auto, etc., se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă unor plăți efectuate cu cardul societății reprezentând diverse achiziții on line de materiale de construcții, combustibili, piese auto, etc., în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile respective.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă următoarele:

- Societatea a înregistrat în cadrul cheltuielilor în perioada martie 2012- decembrie 2012 (cont 603, 6021) suma de 6.913 lei, reprezentând diverse achiziții on line cu cardul societății, sume înregistrate în creditul contului 5124, fără a prezenta documente justificative.

- în luna iulie 2013 (în contul 604 și ...1), suma totală de 32.233 lei, reprezentând diverse achiziții de bunuri din Germania, cu cardul societății, pentru care societatea nu prezintă documente justificative.

- în perioada martie 2013- decembrie 2013 (cont 603,6021 ,604) suma de 8.170 lei, reprezentând diverse achiziții on line cu cardul societății, fără a prezenta documente justificative.

- în perioada octombrie- decembrie 2014 (în contul 603), suma de 3.257 lei , reprezentând contravaloarea unor achiziții on line cu cardul societății pentru care societatea nu prezintă documente justificative.

- în perioada iulie- septembrie 2015 (în contul 6021), suma de 551 lei , reprezentând contravaloarea unor achiziții on line cu cardul societății pentru care societatea nu prezintă documente justificative.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și art.21 alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

f) nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza 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, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Conform OMF 3055/2009, pct. 45, principiul necompensării, se precizează:

”Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă;

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe baza de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare;”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

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

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

a) operațiuni taxabile; (...) operațiuni taxabile;”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus citat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.**”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabila de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume:

achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, **persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

Referitor la susținerile petentei “ca o parte din bunurile achiziționate cu cardul, sunt investițiile efectuate în bunuri și materii prime necesare, în condițiile în care societatea a deschis un punct de lucru în loc. Arad, str. Nasaud, nr.15/A, județul Arad, așa cum rezulta din certificatul constator nr..../23.11.2016”, învederăm că, data de 23.11.2016 este data la care societatea a solicitat modificări referitoare la sedii secundare (puncte de lucru), cu privire la imobilul situat la adresa mai sus menționată, care este o dată ulterioară perioadei supuse inspecției fiscale. Existența unui spațiu în care petenta își desfășoară activitatea, respectiv sediul social situat în loc. Arad, str. Nasaud, nr.15/A, județul Arad și înregistrarea ca punct de lucru la ONRC în data de 23.11.2016 (dată ulterioară perioadei supuse inspecției fiscale), a spațiului situat în loc. Arad, str. Nasaud, nr.15/B, județul Arad, nu constituie o dovadă suficientă pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri privind lucrările de construcție și amenajare a imobilelor cu destinația de sediu social și punct de lucru, în lipsa dovezilor obiective din care să rezulte că bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice, respectiv, situații de lucrări din care să rezulte destinația acestor achiziții, consumurile de materiale, manopera, aparatura și utilajele necesare pentru realizarea acestor lucrări de investiții, perioada în care au avut acestea loc și în ce au constat.

Referitor la susținerile petentei cu privire la raporturile comerciale derulate de petentă cu societățile SRL și SRL, în legătură cu care petenta susține că nu a derulat activități cu acestea în anul 2013, fiind imposibilă anularea acestor poziții, elementele punctuale care conduc la concluzia că cele reținute în decizia contestată sunt echivoce, nereale și pe alocuri abusive, se reține că acestea nu pot fi luate în considerare în cauza dedusă judecătii, deoarece în susținerea contestației petenta nu a depus niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile respective.

În cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică ***autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei*** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În

aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că achizițiile de servicii au fost utilizate și în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că nu a derulat raporturi comerciale cu societățile SRL și SRL, în anul 2013, fiind imposibilă anularea acestor poziții, elementele punctuale care conduc la concluzia ca cele reținute în decizia contestată sunt echivoce, nereale și pe alocuri abuzive, nu este suficientă, deoarece este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile.

În condițiile în care SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice și implicit efectuarea de cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul masei profitului impozabil conform art.21, alin. 1 din Legea 571/2003 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au considerat că petenta a majorat în mod nejustificat TVA cu drept de deducere, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă în legătură cu acest capăt de cerere.

Referitor la punctul A.5. și B.1. din contestația formulată de petenta SRL, privind relațiile comerciale derulate cu Societatea ROMÂNIA SRL privind prestarea unor servicii cu caracter specific activității petentei, în suma totală de 43.040 lei impozit pe profit și lei TVA, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada iunie 2012- septembrie 2012, petenta a încasat prin banca FIRENZE, de la societatea SRL (societate radiată din data de 24.05.2012), suma totală de 251.020 lei, reprezentând plata factura, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente justificative.

În data de 25.05.2012, SRL a stornat factura emisă către SRL, prin factura nr./25.05.2012 reprezentând: ”renunțare la lucrări cuprinse în factura/2012 prin sentința/07.05.2012 a Tribunalului Arad Judecător sindic-insolventa procedura închisă”, în baza Sentinței civile nr...../07.05.2012.

Petenta a înregistrat pe venituri întreaga sumă de 251.020 lei, astfel: prin Nota contabilă din data de 30.06.2012 suma de 63.550 lei, iar prin Nota contabilă din 30.09.2012 suma de 187.470 lei, fără a colecta TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că suma de 43.040 lei reprezentând impozit pe profit reprezintă pierderea recalculată fiscal pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2012, iar suma de lei TVA colectată aferentă unor prestări de servicii către societatea SRL.

În drept, potrivit prevederilor art. 140 alin. 1) și a art.158 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 140 Cotele

(1) 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 reduse.”

“ART. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² - 156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Conform art. 137 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.

Potrivit prevederilor legale precitate, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni. Cota standard de 24% se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. **Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² - 156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Decizia de impunere contestată, rezultă că, petenta a stornat factura emisa către SRL, prin factura nr. .../25.05.2012 reprezentând: ”renunțare la lucrări cuprinse în factura .../2012 prin sentința .../07.05.2012 a Tribunalului Arad Judecător sindic-insolventa procedura inchisa”, în baza Sentinței civile nr..../07.05.2012, înregistrând pe venituri întreaga suma de 251.020 lei, astfel: prin Nota contabilă din data de 30.06.2012 suma de 63.550 lei, iar prin Nota contabilă din 30.09.2012 suma de 187.470 lei, fără a colecta TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Potrivit prevederilor art.158 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *„orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat”*.

Conform art. 137 lit.a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cuprinde *„pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile legate direct de prețul acestor operațiuni”* și nu se încadrează la prev. art. 138 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta arată că având în vedere că inițial, în perioada în care societatea SRL era activă, a solicitat prestarea unor servicii în domeniul construcțiilor, a achitat o parte din factura emisă, pentru ca ulterior, urmare a Deciziei Curții de Apel Timișoara, societatea să devină radiată; cum era și normal, SRL trebuia să valorifice formula legală de stornare și închidere a poziției deschise în contabilitate care privea compania SRL. De asemenea, petenta consideră nelegală operațiunea organelor de control de a imputa societății, TVA suma de lei, în condițiile în care a procedat corect din punct de vedere legal, fiscal, stornând factura .../2012, prin factura .../2012 pentru care în mod abuziv se

calculează TVA suplimentar, raportat la faptul ca, fata de petentă efectele juridice urmare a declarării inactive a unei societăți sunt date de o Hotarare definitiva, cum este decizia nr...../17.09.2012 data de judecătorii Curții de Apel Timișoara.

Potrivit art. 12 alin. (1) din Legea nr. 85 din 5 aprilie 2006 privind procedura insolvenței:

“ART. 12

(1) Hotărârile judecatorului-sindic sunt definitive și executorii. Ele pot fi atacate separat cu recurs.

(2) Dispozițiile art. 24 alin. 1 din Codul de procedură civila privind incompatibilitatea nu sunt aplicabile judecatorului-sindic care pronunță succesiv hotărâri în acelasi dosar, cu excepția situației rejudecării, după casarea hotărârii în recurs.

(3) Hotărârile pronunțate de judecătorul-sindic vor fi motivate de acesta în termen de 10 zile de la data pronunțării hotărârii.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Sentința civilă nr./07.05.2012 a Tribunalului Arad în dosar nr...../2011, rezultă că la data de 7 mai 2012 Judecătorul sindic a dispus: închiderea procedurii insolvenței debitorului România SRL, precum și radierea debitorului din registrul comerțului, această sentință fiind definitivă și executorie.

Potrivit art. 12 alin. (1) din Legea nr. 85 din 5 aprilie 2006 privind procedura insolvenței: *“Hotărârile judecatorului-sindic sunt definitive și executorii. (...).”*

Mai mult, din consultarea bazei de date a Registrului Comerțului rezultă că societatea România SRL a fost radiată din data de 24.05.2012.

Așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei de impunere contestată, petenta a incasat prin banca FIRENZE, de la societatea SRL (societate radiata din data de 24.05.2012), suma totala de 251.020 lei, reprezentând plata factura, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente justificative.

Deoarece potrivit art. 12 alin. (1) din Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței: *“Hotărârile judecatorului-sindic sunt definitive și executorii”*, în speță, Sentința civilă nr./07.05.2012 a Tribunalului Arad în dosar nr...../2011, emisă la data de 7 mai 2012 este definitivă și executorie, alegațiile petentei din contestația formulată că „efectele juridice urmare a declarării inactive a unei societăți sunt date de o Hotarare definitiva, respectiv decizia nr...../17.09.2012 data de judecătorii Curții de Apel Timișoara în ceea ce privește societatea SRL” se situează în afara cadrului legal, atâta vreme cât, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, Tribunalul Arad a pronunțat la data de 07.05.2012 o hotărâre executorie de drept, operată de Oficiul Registrului Comerțului în baza sa de date, în care firma România figurează ca radiată din data de 24.05.2015, aspect al stării de fapt care confirmă legalitatea raționamentului echipei de inspecție fiscală

referitoare la operațiunile petentei din data de 25.05.2012, de înregistrare la venituri întreaga suma de 251.020 lei, astfel: prin Nota contabilă din data de 30.06.2012 suma de 63.550 lei, iar prin Nota contabilă din 30.09.2012 suma de 187.470 lei, fără a colecta TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt în afara cadrului legal, în condițiile în care la 25.05.2012 firma România era radiată, în condițiile legii.

Invocarea de către petentă a jurisprudenței CJUE considerată relevantă în spetă, și anume:

- C-277/14 - Dyrektor Izby Skarbowej w todzi,
- C-80/11 și C-142/11 - Mahageben kft și Peter David: întrunirea condițiilor de fond și forma prevăzute de Directiva TVA sunt suficiente pentru acordarea dreptului de deducere
- C-437/06 - Securenta: deductibilitatea costurilor care fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile.
- C-572/11 - Menidzherski: realitatea tranzacției justifică deducerea TVA,

se reține că nu pot fi luate în considerare în cauza supusă soluționării, deoarece acestea se referă la refuzul autorității fiscale de a acorda unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă *știa sau ar fi trebuit să știe* că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Ori, în prezenta cauză, societatea România a fost radiată începând cu data de 24.05.2017, adică și-a încetat existența, stare de fapt care nu este sinonimă cu a săvârși nereguli, astfel că, operațiunile petentei privind înregistrarea în contabilitate pe venituri a sumei totale de 251.020 lei, prin Nota contabilă din data de 30.06.2012 suma de 63.550 lei, iar prin Nota contabilă din 30.09.2012 suma de 187.470 lei, fără a colecta TVA în conformitate cu prevederile art.140 alin. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se află în afara cadrului legal.

Având în vedere toate aceste aspecte, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au considerat suma de 43.040 lei ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit și au calculat TVA colectată suplimentar, în suma de lei, astfel în legătură cu acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la punctul A.6. și B.4. din contestația formulată de petenta SRL privind relațiile comerciale derulate cu SRL Arad (inactiv din 18.04.2012), se rețin următoarele:

În fapt, în cursul lunii septembrie 2011, petenta a înregistrat în contul de cheltuieli (cont 628” Alte cheltuieli cu servicii la terți”) suma delei baza și o TVA aferentă în suma de lei, în baza facturii nr./23.09.2011 emisă de către SRL, reprezentând „Prestări servicii în construcții”.

Ulterior, în cursul lunii decembrie 2012, petenta a stornat operațiunea înregistrată în prealabil în relația cu SRL, în baza notei contabile nr..../02.12.2012, fără a deține vreun înscris emis de către furnizor/prestator care să confirme realitatea și legalitatea înregistrării contabile efectuate în cursul lunii septembrie 2011.

Cu privire la acest aspect, domnul justifică această stare prin faptul că proiectul în cadrul căruia urmau să fie încorporate lucrările executate de către SRL (lucrări de conformare PSI a fabricilor din) a fost amanat, respectiv: „contractul a fost amanat succesiv de mai multe ori, având drept consecință renunțarea de către echipa noastră de a mai da estimări și detalii de execuție considerându-se un contract fără finalizare imediată”.

Astfel, la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au ținut cont de perioada când aceste operațiuni au fost reflectate în contabilitate în cadrul cheltuielilor, precum și de stornarea operațiunii din evidența contabilă din luna decembrie 2012.

Înregistrarea în cadrul cheltuielilor a acestor operațiuni în perioada septembrie-decembrie 2011, a condus la diminuarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2011 cu suma delei.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au considerat că petenta nu poate face dovada că serviciile respective au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Urmare a deficiențelor constatate cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă de către petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA dedus eronat, în sumă totală de lei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

Coroborat cu art. 2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, care prevăd:

„ART. 2

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

“ART. 6

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

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

iar la pct.1.3 din Regulamentul nr.306/2002 de aplicare a Legii 82/1991, se arata:

„Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul întreprinderii care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii acestuia;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”*

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

- a) operațiuni taxabile;*

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că în cursul lunii septembrie 2011, petenta a înregistrat în contul de cheltuieli (cont 628” Alte cheltuieli cu servicii la terti”) suma de ...lei baza, cu o TVA aferenta in suma de ... lei, in baza facturii nr. .../23.09.2011 emisa de către ... SRL, reprezentând „Prestări servicii in construcții”.

Ulterior, in cursul lunii decembrie 2012, petenta a stornat operațiunea înregistrata in prealabil in relație cu ... SRL, in baza notei contabile nr..../02.12.2012, fara a deține vreun in scris emis de către furnizor/prestator care sa confirme realitatea si legalitatea înregistrării contabile efectuate in cursul lunii septembrie 2011, pe motivul că proiectul in cadrul caruia urmau a fi incorporate lucrările executate de către ... SRL (lucrări de conformare PSI a fabricilor din Ineu, Sinicolaul Mare si Moldova Noua- Delphi Packard Electrical Arhitecture) a fost amanat, respectiv: „contractul a fost amanat succesiv de mai multe ori, avand drept consecința renunțarea de către echipa noastra de a mai da estimări si detalii de execuție considerandu-se un contract fara finalizare imediata”.

Or, așa cum s-a arătat în cele ce preced deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii, nota contabilă neconstituind document justificativ care să determine posibilitatea legală de a deduce (scădea) din masa profitului impozabil cheltuieli.

Mai mult, in ceea ce priveste posibilitatea diminuării masei impozabile si implicit a impozitului pe profit prin inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor efectuate conform unor documente justificative care cuprind date incomplete, precum și a exercitării dreptului de deducere a TVA cuprins în documente care nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea TVA se situează în afara cadrului legal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea stării de fapt fiscale considerând că stornarea operațiunii înregistrata în evidența contabilă a sa, in baza notei contabile nr..../02.12.2012, fara a deține vreun in scris emis de către furnizorul/prestatorul ... SRL care sa confirme realitatea si legalitatea înregistrării contabile efectuate in cursul lunii septembrie 2011 si nici nu a putut justifica faptul că înregistrarea în evidența contabilă reprezintă o cheltuiala efectuată în scopul realizării obiectului său de activitate, deoarece nu are la baza niciun document justificativ care sa motiveze aceasta operațiune, conform prevederilor legale ale art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, art.

2 și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, și art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au tratat această cheltuială ca fiind nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, și respectiv nu au acordat dreptul de deducere al TVA aferent în ceea ce privește relația comercială derulate cu SRL.

Pentru motivele mai sus prezentate, solicitarea petentei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la punctul A.9. din contestația formulată de petenta SRL, respectiv “nerecunoașterea ca deductibile a unor venituri impozabile adiționale, aferente achiziționării unor bilete de avion, contravaloarea meselor servite, respectiv cheltuielile efectuate în legătură cu amortizarea contabilă”, se rețin următoarele:

În fapt, în cursul anului 2014, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea contabilă aferenta unor bunuri mobile (mobilier), în suma de ... lei în condițiile în care aceste bunuri mobile nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

- în cursul anului 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea contabilă aferenta unor bunuri mobile (mobilier), în suma de ... lei în condițiile în care aceste bunuri mobile nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Conform prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Având în vedere aspectele mai sus redate, rezultă că aferent anului 2014 petenta a tratat în mod eronat drept cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil suma de ... lei, reprezentând cheltuielile înregistrate cu amortizarea contabilă a bunurilor mobile mai sus redate, în condițiile în care acestea nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri impozabile .

- *Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, fara TVA, reprezentând contravaloare bilete de avion:*

Cauza supusa solutionarii o constituie deductibilitatea cheltuielilor în sumă de lei, fara TVA, reprezentând contravaloare bilete de avion, în condițiile în care petenta nu deține documente justificative (ordine de deplasare, contracte încheiate, etc.) care să ateste realitatea acestora.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența contabilă în luna iunie 2014 (în contul 625), cheltuieli în sumă de lei, fara TVA, reprezentând contravaloare bilete de avion, pentru care nu deține documente justificative (ordine de deplasare, contracte încheiate, etc.) care să ateste realitatea acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;”

iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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.”

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

“(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.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

În ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea persoanelor salariate în țară și în străinătate sunt incidente prevederile art.21 alin.2 lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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;”

Potrivit legislației fiscale din România, în ceea ce privește cheltuielile cu deplasarea, acestea sunt deductibile dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, respectiv anexei nr.2 - Norme Metodologice la O.M.E.F nr.3512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, aplicabil de la 01.01.2009, potrivit căroră pentru delegare - detașare trebuie prezentate în mod obligatoriu ordinul de deplasare care trebuie să cuprindă următoarele elemente obligatorii:

“Ordin de deplasare (delegație - Cod 14-5-4) care servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.***

[...]

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;*
- denumirea și numărul formularului;*
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;*
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;*
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;*
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;*
- numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;*
- semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.*

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile efectuate cu deplasările și diurnele în țară și străinătate dacă acestea au la bază documente justificative, respectiv **ordin de deplasare** care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a deplasărilor efectuate, documente care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare însoțit de documente care să justifice cheltuielile efectuate în timpul deplasării.

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora cu documente

legale și corect întocmite care să ateste că deplasările au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Pe lângă condițiile de formă, legiuitorul a impus și îndeplinirea condițiilor de fond, respectiv deplasările să fie efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect.

Documentele aflate la dosarul cauzei confirmă că petenta nu a prezentat pentru justificarea deductibilității acestor cheltuieli documente justificative întocmite conform prevederilor legale invocate și nici documente din care să reiasă că deplasările au fost efectuate în interesul realizării sarcinilor de serviciu, în contestația formulată petenta limitându-se la a afirma ca aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv pentru a îndeplini obiectul de activitate al petentei, fără însă a dovedi cu mijloace de probă reglementate de Codul de procedura fiscală cele afirmate.

Ca urmare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petenta pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu bilete de avion, în sumă totală de lei.

- Referitor la cheltuielile în suma totală de lei, cu TVA în suma de 201 lei, aferente facturilor emise de Food SRL, reprezentând contravaloare mese servite în București:

Cauza supusa solutionării o constituie deductibilitatea cheltuielilor în suma totală de lei și a dreptului de deducere al TVA aferentă în suma de 201 lei, reprezentând contravaloare mese servite în București de către angajați ai petentei, în condițiile în care în lunile respective petenta nu avea nici o lucrare contractată în locația respectivă, neexistând nici delegații pentru muncitorii care au luat masa în București, societatea neputând justifica achiziționarea acestor mese în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, în lunile septembrie și octombrie 2015 (în contul 625), cheltuieli în suma totală de lei, cu TVA în suma de 201 lei, în baza facturilor emise de Food SRL, reprezentând contravaloare mese servite în București de către angajați ai petentei, în condițiile în care în lunile respective petenta nu avea nici o lucrare contractată în locația respectivă, neexistând nici delegații pentru muncitorii care au luat masa în București, societatea neputând justifica achiziționarea acestor mese în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile art.21 alin.1 și art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede :

“ 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 :

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

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului;

- prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

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

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut pe lângă condiția generală prevăzută de art.21 alin.1 din Codul fiscal și anume aceea potrivit căreia serviciile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și anumite condiții specifice acestui gen de cheltuieli, reglementate de dispozițiile art.21 alin.4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv justificarea necesității prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă, în lunile septembrie și octombrie 2015 (în contul 625), cheltuieli în suma totală de lei, cu TVA în suma de 201 lei, în baza facturilor emise de Food SRL, reprezentând contravaloare mese servite în București de către angajați ai petentei.

Totodată s-a constatat că, în lunile respective petenta nu avea nici o lucrare contractată în locația respectivă, neexistând nici delegații pentru muncitorii care au luat masa în București, petenta neputând justifica achiziționarea acestor mese în scopul realizării de venituri impozabile.

Deoarece petenta nu a justificat necesitatea suportării cheltuielilor aferente unor mese servite în București, în condițiile în care în lunile respective petenta nu avea nici o lucrare contractată în locația respectivă, neexistând nici delegații pentru muncitorii care au luat masa în București, în considerarea prevederilor art.11 alin.1 și art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, precum și art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că suma totală de lei, cu TVA în suma de 201 lei, înregistrată în baza facturilor emise de Food SRL reprezentând contravaloare reprezentând contravaloare mese servite în București de către angajați ai petentei, nu este deductibilă la calculul profitului impozabil și a au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a TVA aferentă, motiv pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SRL pentru capătul de cerere privind suma totală de lei, cu TVA în suma de 201 lei, reprezentând contravaloare mese servite în București de către angajați ai petentei.

Referitor la punctul nr.B5 din contestația formulată de petentă, cu privire la TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de combustibil în suma de lei, achizițiilor care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile în suma de lei, achiziției de la un neplatitor de TVA în suma de lei, achiziției fără document justificativ în suma de lei și serviciilor de cazare în suma de lei, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada martie 2011-decembrie 2015 petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA în suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de combustibili de la, în baza facturilor și bonurilor fiscale emise de către aceste societăți în condițiile în care autoturismele înscrise pe bonurile fiscale, pentru care se făcea alimentarea cu combustibil aparțineau unor angajați sau colaboratori ai societății verificate și au fost utilizate de către aceștia, aceste achiziții nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile, încălcându-se prevederile art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Facturile și bonurile menționate mai sus, au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări ale societății verificate .

- Petenta a dedus, în perioada august 2011-decembrie 2015 TVA în suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise pe numele său de către diverși furnizori de bunuri sau servicii care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile conform prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Petenta a dedus, în perioada octombrie 2011- decembrie 2012, TVA în suma de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise pe numele său de către furnizor neplatitor de TVA, încalcând astfel prevederile art.146, alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Petenta a dedus, în lunile iulie 2011, respectiv august 2013 TVA în suma de lei, pentru care nu prezintă documente justificative, societatea încalcând astfel prevederile art.146, alin. 1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Petenta a dedus, în luna iunie 2012 TVA în suma de lei, aferentă cazării unei persoane care nu are calitatea de angajat al societății, încalcând astfel prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.145 alin.(2) lit.a) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) *operațiuni taxabile;”*

Art. 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ :

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]”:

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală.

Din interpretarea textelor de lege precitate se reține că legiuitorul a condiționat 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.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VI din CF iar începând cu data de 01.01.2016, în cuprinsul Titlului VII din Codul fiscal, astfel indiferent dacă deductibilitatea unei cheltuieli este sau nu recunoscută la calculul impozitului pe profit, existența dreptului de deducere a TVA aferente cheltuielii respective se analizează exclusiv prin raportare la prevederile referitoare la TVA din CF și la jurisprudența în domeniul TVA.

În opinia petentei, detinerea unei facturi (in original, potrivit normelor metodologice), care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal, este suficientă pentru deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de prestatori.

Intr-adevar, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate la art.155 alin.5, însă, aceasta reprezintă doar o condiție formală.

Este cunoscut faptul că acordarea dreptului de deducere al TVA este condiționată 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.

Insa din analiza prevederilor legale care reglementeaza exercitarea dreptului de deducere a TVA rezultă o dublă condiție: existența unei achiziții reale și utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste cerințe legale - de fond și formă - trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA si obligatia persoanei impozabile de a demonstra acest drept, si anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la parag.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Cutea a statuat ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei sa demonstreze ca sunt indeplinite conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Însă, potrivit jurisprudenței naționale, respectiv decizii pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție :

- prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „*urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate*”, precum și faptul că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate*”.

- prin Decizia nr.12..../12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„*(...) 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.*[...]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

-prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

„*(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă*

acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile în sumă de lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de **....lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.... lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.... lei**, având în vedere faptul că SRL nu a respectat condițiile de legale care dau posibilitatea contribuabililor de a diminua masa profitului impozabil cu contravaloarea unor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de inspecția fiscală, *se va respinge contestația ca neîntemeiată*, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) 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, cu modificările și completările ulterioare.

3. În ceea ce privește suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende distribuit persoanelor fizice, susținute de petentă la punctul C din contestația formulată, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care petenta SRL deși contestă aceste obligații fiscale nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, petenta S.R.L. a aplicat prevederile art. 67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că a reținut și declarat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se distribuie/plătește dividendul, impozitul aferent, impozit pe dividende reprezentând aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra cuantumului dividendelor distribuite și plătite asociatului unic al societății, cu următoarele excepții:

- În data de 19.10.2014, asociatul unic al societății verificate a încasat dividend în suma de lei, fiind declarant și plătit un impozit pe dividend în suma de lei la data de 25.11.2014, diferența de lei fiind impozit pe profit suplimentar până la data declarării, respective, 25.01.2015

- În data de 24.12.2014, asociatul unic al societății verificate a încasat dividend în suma de ... lei, pentru care societatea nu a declarat și plătit impozit în suma de ... lei. Ca urmare, suma de ... lei reprezintă impozit pe dividende stabilit suplimentar, conform art.67 alin. 1) din Legea 571/2003 republicată.

În urma verificării prin sondaj a actelor și documentelor în care au fost consemnate operațiuni care constituie bază impozabilă din punct de vedere al impozitului pe dividende, au fost constatate următoarele aspecte de natură a argumenta stabilirea suplimentară a impozitului pe dividende de către organele de inspecție fiscală astfel :

În cursul perioadei 08.03.2011 - 31.12.2015, asociatul unic al societății verificate a efectuat plăți din contul bancar al societății, în valoare totală de 98.003 lei, sume înregistrate în contul 542 « avansuri de trezorerie », pentru care nu prezintă documente justificative. De asemenea, a efectuat plata din contul bancar de valută, reprezentând diverse achiziții on line cu cardul societății, sume înregistrate în creditul contului 5124, reprezentând echivalentul a 14.442 lei, fără a prezenta documente justificative.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat aceste sume ca fiind de natură dividendelor, aplicând cota de impozitare de 16% la valoarea brută a acestor sume.

Echipa de inspecție fiscală a recalculat cuantumul impozitului pe dividende datorat de către societatea verificată prin aplicarea cotei de impozitare de 16%

asupra bazei impozabile (anterior menționate), rezultând impozit pe dividende suplimentar în sumă de lei.

Se constată că, petenta deși a contestat obligațiile fiscale în sumă totală de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende stabilită prin Decizia de impunere nr.F-AR/25.10.2016, iar la pct.1 din prezenta decizie s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la soluționarea definitivă a cauzei penale pentru suma delei, se reține că pentru suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende, petenta nu a prezentat motivele de fapt și de drept în susținerea propriei cauze și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

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

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

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

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

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

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

Se reține faptul că petenta deși contestă obligațiile suplimentare în sumă totală de lei reprezentând impozit pe dividende stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.F-AR/25.10.2016, iar pct.1 din prezenta decizie s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la soluționarea definitivă a cauzei penale pentru suma delei reprezentând impozit pe veniturile din dividende, pentru suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende, nu aduce argumente și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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

„ART. 249

Sarcina probei

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

și de art.250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*” precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Pe cale de consecință, cu privire suma de lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende având în vedere faptul că SRL nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

În ceea ce privește contestația formulată de S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../25.10.2016, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

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

(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;”*
coroborat cu prevederile art. alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART.

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 37, art. 276, art.277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.10.1, pct.10.2 și 11.1 lit. a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de lei reprezentând:*

- Impozit pe profit in suma delei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma delei;
- Impozit pe dividende PF in suma delei,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, în cauză existând indiciile săvârșirii unei infracțiuni, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **....lei**, reprezentând:

- Impozit pe profit in suma de lei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma de lei.

- *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/25.10.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Arad – Activitatea de inspecție fiscală, pentru suma totală de **.... lei**, reprezentând Impozit pe dividende PF

- prezenta decizie se comunica la:

- Societatea SRL;
- A.J.F.P. Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,