

DECIZIA NR. 1923/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22143/25.07.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 2078/23.07.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 22143/25.07.2018, asupra contestației formulate de S.C. X S.R.L., C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX/1993, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Gării, nr. 89, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 26874/12.07.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018 și are ca obiect **suma totală de X lei**, din care T lei TVA suplimentară de plată și I lei impozit pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data la care contribuabilul a semnat pentru confirmarea primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, respectiv data de **29.05.2018**, potrivit documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv data de **10.07.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația a fost formulată prin administratorul statutar al S.C. X S.R.L., dl GE și este semnată în original.

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

I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la suma totală de X lei, din care T lei TVA suplimentară de plată și I lei impozit pe profit.

A) Aspecte de procedură

Societatea aduce critici privind modul de desfășurare a procedurii de efectuare a inspecției fiscale și consideră că prin modul de acțiune, organele de control au încălcat prevederile Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sesizând următoarele:

1. Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/02.10.2018, comunicat prin adresa nr. 2.733/02.10.2018, nu are înscrisă data începerii inspecției fiscale, contrar prevederilor art. 122, alin. (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. La solicitarea societății nr. 143/02.10.2017, prin care s-a cerut amânarea datei de începere a inspecției fiscale, organul fiscal a transmis adresa nr. 2.816/06.10.2017, prin care i-a fost comunicat că data de începere a inspecției fiscale se amâna până la 26.10.2017, sesizând că organul de control nu a emis Decizie de amânare a inspecției fiscale, contrar prevederilor art. 122, alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. Decizia de suspendare nr. 21/22.12.2017, prin care a fost adus la cunoștința SC X SRL faptul că s-a dispus suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 22.12.2017, nu

conține motivul suspendării, contrar prevederilor art. 46, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

4. În Raportul de inspecție fiscală F-X/18.05.2018, este menționată ca dată de început pentru inspecția fiscală data de 30.10.2017 și ca dată de finalizare 27.04.2018, astfel că, având în vedere perioada de suspendare de la 22.12.2017 la 26.03.2018, inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de 82 zile, fiind depășit termenul legal de 45 de zile, fiind prevăzut la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal.

Societatea consideră că, dat fiind faptul că Proiectul raportului de inspecție fiscală i-a fost comunicat în data de 27.04.2018, coroborat cu prevederile art. 181 și art. 182 din Codul de procedură civilă privitor la calcularea termenelor, prin acordarea celor 5 (cinci) zile lucrătoare calculate de la data primirii proiectului de raport, data finalizării inspecției fiscale trebuia să fie 09.05.2018, depășindu-se astfel termenul maxim de 90 de zile, fapt care ar fi trebuit să conducă la neîntocmirea Raportului de inspecție fiscală, conform art. 126 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal. Totodată societatea susține că organul de control i-a nesocotit dreptul de a formula punct de vedere la constatările din proiectul de raport.

5. Petenta învederează că în adresa nr. 1284/25.04.2018, organele de control au indicat data și locul unde urmează a avea loc discuția finală, dar Proiectul raportului de inspecție fiscală a fost comunicat societății sub semnătură, în data de 27.04.2018.

6. Toate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, sunt bazate pe situații întocmite de către angajații SC X SRL, urmare a dispozițiilor organului de control, în condițiile în care, consideră petenta, organul de control avea obligația să întocmească situațiile pe care le considera necesare pe baza evidentelor contabile puse la dispoziție și a informațiilor furnizate, pe care să le folosească ca probe în susținerea constatărilor.

7. Societatea susține că ulterior suspendării inspecției fiscale, organul de control a întocmit solicitarea de informații nr. 3624/22.12.2017, prin care s-a cerut de la dl. GE, în calitate sa de administrator al SC X SRL, întocmirea unor situații centralizatoare, și consideră că prin aceasta organul de control a ieșit în afara cadrului legal, deoarece situațiile solicitate exced documentelor obligatorii a fi întocmite prevăzute de Legea nr. 82/1991/R, precum și de ordinele emise în vederea aplicării acesteia.

Societatea precizează că documentul „solicitare informații” nu face parte dintre formularele utilizate în activitatea de inspecție fiscală, reglementată prin titlul VI „Controlul fiscal” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobat prin Ordinul nr. 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu aplicabilitate din data de 01.01.2016.

8. Reprezentantul societății precizează că în data de 31.01.2018 a înaintat organului de inspecție fiscală Cererea înregistrată sub nr. 18, prin care a solicitat suspendarea inspecției fiscale, solicitând un termen rezonabil în care să poată să reintre în posesia tuturor documentelor de evidență contabilă, având în vedere faptul că fostul administrator al SC X SRL, d-na BM, a sustras din arhiva societății o parte din documentele aferente perioadei 2012-2013 și 2016, aceasta refuzând cooperarea și restituirea acestor documente. Petenta incriminează refuzul organelor de control de a da curs cererii sale, precizând că acestea nu au motivat în fapt și în drept soluția adoptată.

B) Pe fond

1) Referitor la respingerea la deducere a cheltuielilor cu achiziția de carburanți auto în baza bonurilor fiscale, care au dus la stabilirea unei baze impozabile suplimentare în sumă de X1 lei, și la determinarea unui impozit pe profit în sumă de 11 lei și a unei TVA suplimentară în sumă de T1 lei

În prezentarea situației de fapt, societatea precizează că desfășoară activitate de transport regulat de calatori cu autobuze pe rute din județul X și pe ruta X-Budapesta, precum și transport ocazional de persoane național/internațional, transport de marfă și prestări de servicii cu utilaje grele, pe perioada supusă inspecției fiscale fiind utilizate un număr de 108 vehicule (autobuze, microbuze, autotractoare, remorci, excavatoare, autoutilitare, basculante, autoturisme).

Aceasta mai afirmă că pentru eficientizarea și gestionarea cât mai bună a cheltuielilor cu carburanți auto, societatea a înființat o pompă de alimentare proprie, fapt care nu poate însă exclude achiziționarea de carburanți auto de la diverse pompe de distribuție carburanți.

Reprezentantul societății susține că alimentările cu carburanți în cantități mici și în afara orelor normale de lucru se explică prin faptul că majoritatea autobuzelor deservește, curse de navetiști, caz în care acel autobuz/autocar, pentru eficientizarea activității nu este readus în garaj, acesta rămânând parcat la capul de linie al cursei de navetiști, alimentarea acestor autobuze în afara orelor de program și cu cantități relativ mici de carburanți auto fiind justificată prin faptul că, pe de o parte în acea perioadă societatea avea probleme de lichidități, iar pe de altă parte aceste alimentări au fost efectuate ulterior efectuării transportului navetiștilor din schimbul II, alimentarea fiind necesară pentru a putea menține continuitatea transportului de persoane. Acesta mai precizează că bonurile fiscale în cauză, aferente achiziționării carburanților auto, întrunesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor în contabilitate.

Referitor la motivul pentru care nu a prezentat inspectorilor fiscali o parte din evidențele contabile ale societății, printre care o parte din foile de parcurs și FAZ-uri, contestatara susține că acestea au fost sustrate din arhiva societății de fostul administrator, d-na BM, cu care societatea este în litigiu și pe care o acuză de gestiune frauduloasă, fals și uz de fals, la Parchetul de pe lângă Judecătoria X fiind depusă în 25.09.2017 o plângere penală împotriva acesteia.

Totodată, societatea arată că termenul de păstrare a foilor de parcurs, conform prevederilor OMFP nr. 2634/2015, este de 5 ani, iar în cazul documentelor sustrate aferente anului 2012, la momentul emiterii de către organul de control a adresei de răspuns nr. 407/08.02.2018, termenul legal de păstrare era expirat.

2) Referitor la achiziția de bunuri și servicii

Societatea consideră că neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile cu bunurile în sumă totală de X2 lei, este fără temei legal și aduce în susținere următoarele argumente:

- Referitor la serviciile de „prelucrări mat. client conf. comenzii nr. 4/21.11.2012”, înscrise în factura 100003/19.12.2012, în valoare de X3 lei, la care se adaugă TVA în sumă de T2 lei, emisă de către SC IS SRL CUI ROX, petenta precizează că au făcut obiectul Contractului de prestări servicii nr. 1/26.08.2012, încheiat între SC CVRDI SRL, CUI ROX în calitate de client și SC X SRL CUI ROX în calitate de prestator, având ca obiect amenajare magazin, mobilier, vitrine frigorifice, aer condiționat, renovare, uși ferestre și că în baza acestui contract SC X SRL a emis factura nr. 2214/07.03.2013, în baza căreia au fost înregistrate venituri din prestări servicii de X4 euro, incluzând și prestările de servicii de prelucrare a suprafeței de 192 mp din materialul SC CVRDI SRL, conform facturii 100003/19.12.2012.

- Referitor la electrocasnicele înscrise în factura nr. 52095/13.12.2013, în valoare de X5 lei, cu TVA T3 lei, emisă de către DI SRL CUIX, și la covoarele înscrise în factura 3769/29.04.2014, în valoare de X6 lei, cu TVA T4 lei, emisă de către P SRL CUIX, contestatara susține că au fost achiziționate în vederea utilizării imobilului situat în Stațiunea X, unde societatea intenționează să dea în funcțiune o pensiune, dat fiind obiectul de activitate al SC X SRL, cod CAEN 5510 „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, achiziția fiind necesară, utilă și oportună. Aceasta mai precizează că achiziția bunurilor înscrise în aceste facturi a fost necesară pentru realizarea cerințelor în vederea autorizării unității de cazare și a obiectelor de activitate înscrise în actul constitutiv.

3) Referitor la cheltuielile cu provizioanele

Reprezentantul societății susține că fostul administrator a sustras din arhiva societății documente aferente anului 2016, printre care și cele referitoare la constituirea provizioanelor pentru depreciere. Totodată, deoarece în perioada respectivă evidențele contabile au fost conduse de către societatea de contabilitate SC D SRL, a solicitat prestatoarei de servicii contabile punerea la dispoziție a unei copii a documentației în baza căreia a calculat provizioanele, situație care a fost prezentată ulterior datei de 26.04.2017 și susține că acesta constituie unul dintre motivele pentru care s-a solicitat amânarea discuției finale din data de 26.04.2018.

Societatea motivează că deține toate documentele necesare justificării deductibilității cheltuielilor în sumă de X7 lei și consideră că încadrarea acestora la nedeductibile fiscal și calcularea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de T5 lei este netemeinică și nelegală.

4) Referitor la TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii considerate ca nefiind destinate utilizării în scopul activității desfășurate în sumă de X8 lei

Societatea susține că achizițiile de costume, pantaloni bărbați, cămăși și sacouri în valoare totală de X9 lei, cu TVA aferentă în sumă de T6 lei, au fost puse la dispoziția conducătorilor de autobuze care efectuează curse regulate pe traseul X- Budapesta și retur, sub formă de uniformă.

Referitor la serviciile de „prelucrări mat client conf. comenzii nr. 4/21.11.2012”, înscrise în factura 100003/19.12.2012, în valoare de X3 lei, cu TVA aferentă în sumă de T2 lei, emisă de către SC IS SRL CUI ROX, petenta precizează că au făcut obiectul Contractului de prestări servicii nr. 1/26.08.2012, încheiat între SC CVRDI SRL, CUI ROX în calitate de client și SC X SRL CUI ROX în calitate de prestator, având ca obiect amenajare magazin, mobilier, vitrine frigorifice, aer condiționat, renovare, uși ferestre și că în baza acestui contract SC X SRL a emis factura nr. 2214/07.03.2013, în baza căreia au fost înregistrate venituri taxabile în sumă de X4 euro, incluzând și prestările de servicii de prelucrare a suprafeței de 192 mp din materialul SC CVRDI SRL, conform facturii 100003/19.12.2012.

În ceea ce privește taxa dedusă pentru achiziția de electrocasnice, mobilier din piele, cazan Vitoligno și covoare, în baza facturilor emise de SC DI SRL CUI, SC MNA SRL CUI, SC V SRL CUI și SC P SRL CUI, contestatara susține că au fost achiziționate în vederea utilității imobilului situat în Stațiunea X, unde societatea intenționează să dea în funcțiune o pensiune, dat fiind obiectul de activitate al SC X SRL, cod CAEN 5510 „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, achiziția fiind necesară, utilă și oportună. Aceasta mai precizează că achiziția bunurilor înscrise în aceste facturi a fost necesară pentru realizarea cerințelor în vederea autorizării unității de cazare și a obiectelor de activitate înscrise în actul constitutiv.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de X lei, din care T lei TVA și I lei impozit pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.08.2017.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018 contestată, SC X SRL are ca principal obiect de activitate declarat „Transporturi urbane, suburbane și metropolitane de călători” cod CAEN 4931 iar în perioada verificată a înregistrat venituri din activitate de prestări servicii de transport intern și intracomunitar de persoane, spălătorie auto, servicii verificare ITP, activitate hotelieră și baruri.

Din analiza documentelor financiar- contabile puse la dispoziție de societate, inspectorii fiscali au constatat următoarele deficiențe:

1) Organele de control au constatat că în perioada 2012-2014 contribuabilul evidențiază zilnic un număr mare (8-15 bucăți) de bonuri fiscale emise de stații de carburanți (cu precădere pentru motorină) de pe raza municipiului X și Z (MOL, LUKOIL, ROMPETROL) pentru cantități mici de combustibil (10-50 litri/bon), în mod succesiv, la intervale orare apropiate și la ore în care nu sunt programate curse regulate (în intervalul de ore 23.00 și 02.00). Inspectorii fiscali mai menționează faptul că societatea, concomitent cu achiziția de combustibil pe bază de bon fiscal, a achiziționat combustibil în cantități mari de la furnizori locali (Lukoil România SRL, S SRL, CVRDI SRL), acestea fiind justificate cu facturi fiscale și desfășurător care conține data și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport care a alimentat.

În vederea verificării concordanțelor între informațiile înscrise în documentele justificative primare (bonuri fiscale și facturile fiscale vizând achiziția de carburanți) și datele evidențiate în

foile de parcurs privitor la alimentarea și consumul de carburanți, organul de control a solicitat punerea la dispoziție a documentelor justificative din urmă. Contribuabilul nu a dat curs solicitării, motivând că o parte dintre foile de parcurs întocmite pentru anul fiscal 2012 nu se regăsesc la sediul social la data controlului, iar pe de altă parte, pentru cantitatea de carburant achiziționat pe raza localității Z, deși s-au întocmit lunar centralizatoare pentru consumul de combustibil pe mijloace de transport pentru acoperirea întregii cantități de combustibil evidențiat, nu au fost identificate foi de parcurs întocmite în mod individual pe fiecare autovehicul în parte, care să justifice consumul de combustibil achiziționat cu bonurile fiscale în cauză.

Urmare a verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a încadrat la nedeductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în baza bonurilor fiscale de carburant, ținând cont atât de faptul că nu au fost întocmite foi de parcurs sau alte documente similare destinate justificării punerii în valoare a combustibilului cumpărat, cât și de alte aspecte obiective, cum ar fi: locația achiziției, orele la care s-a alimentat, frecvența efectuării alimentărilor, cantitatea de carburant achiziționat în mod individual.

Astfel, urmare a controlului, au fost încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de **X1 lei** (suma de X10 lei în anul fiscal 2012, suma de X11 lei în 2013 și suma de X12 lei în anul 2014), **impozitul pe profit** stabilit suplimentar fiind în sumă de **11 lei**.

Totodată, aferent acestor achiziții, organele de control au respins la deducere **TVA** în sumă totală de **T1 lei**.

2) În perioada verificată, societatea a dedus cheltuieli cu consumul de bunuri și de servicii care nu sunt destinate utilizării în scopul activității desfășurate, urmare a inspecției fiind încadrate la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de **X13 lei** (suma de X14 lei în 2012, suma de X15 lei în 2013, suma de X6 lei în 2014), pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de **12 lei**.

3) Organele de control au constatat că SC X SRL deține în patrimoniul imobil Z (casă Csipkes), imobil X (casă vilă), cazan Vitoligno, sistem supraveghere, cultivator, cazan lemne, vitrină mezeluri, mobilier, electrocasnice, active pentru care nu a justificat utilizarea în scopul activității economice. Societatea a înregistrat lunar cheltuielile cu amortizarea pentru aceste mijloace fixe, pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit, excepție făcând cheltuielile cu amortizarea aferente imobilelor din Z și X, pentru care cheltuielile cu amortizarea aferente perioadei 2012 -2015 au fost declarate ca nedeductibile fiscal de către societate și au fost incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit aferent perioadelor în cauză.

Urmare a inspecției fiscale, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe deținute de societate și neutilizate în activitatea economică generatoare de venituri impozabile/taxabile, au fost încadrate la nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, fiind stabilită bază impozabilă suplimentară în sumă de **X16 lei** (suma de X17 lei în 2012, suma de X18 lei în 2013, suma de X19 lei în 2014, suma de X20 lei în 2015, suma de X21 lei în 2016 și suma de X22 lei în semestrul I 2017), pentru care s-a calculat **impozit pe profit** suplimentar în sumă de **13 lei**.

4) În luna august 2016 contribuabilul a constituit provizioane pentru depreciere și a înregistrat pe seama cheltuielilor de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante (cont 6814) suma totală de X7 lei. Contribuabilul nu a prezentat la control documentele justificative în baza cărora s-a înregistrat provizionul, neputând fi identificate societățile pentru care s-au efectuat ajustările pentru deprecierea creanțelor și nici dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26, alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Urmare a inspecției, cheltuielile în sumă de **X7** au fost încadrate la nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2016, calculându-se impozit profit suplimentar în sumă de **T5 lei**.

5) În anul 2016 societatea a omis să includă în baza de impozitare a impozitului pe profit suma totală de X23 lei, reprezentând contravaloarea rezervelor din reevaluarea imobilelor din patrimoniu, fiind diminuat **impozitul pe profit** aferent anului 2016 cu suma de **14 lei**.

6) Deoarece organele de control au constata că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achiziției de bunuri și de servicii care nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri impozabile/operațiuni scutite cu drept de deducere, urmare a inspecției a fost stabilită **TVA suplimentară** în sumă totală de **X8 lei**.

Ca urmare a deficiențelor mai sus descrise, echipa de control a majorat baza impozabilă a impozitului pe profit pentru perioada verificată cu suma totală de **X24 lei**, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **I lei**. De asemenea, a fost respinsă la deducere TVA în sumă totală de **T lei**.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

În fapt, în perioada 30.10.2017-27.04.2018, SC X SRL a fost supusă unei inspecții fiscale efectuată de către inspectorii din cadrul AJFP X– Activitatea de Inspecție fiscală, constatările inspecției fiscale fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/18.05.2018 contestată. Inspecția a fost suspendată în perioada 22.12.2017-26.03.2018.

1) Referitor la susținerea petentei că Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/02.10.2017, comunicat prin adresa nr. 2.733/02.10.2017, nu are înscrisă data începerii inspecției fiscale

Din documentele la dosar se reține că la data de 02.10.2017 A.J.F.P. X a emis Avizul de inspecție fiscală F-X/02.10.2017, pe care îl transmite contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire. La emiterea avizului s-a produs o eroare materială în sensul că în act nu a fost înscrisă data programată pentru începerea inspecției fiscale. Eroarea a fost sesizată tot în data de 02.10.2017, societatea fiind contactată telefonic la acea dată în vederea comunicării pe cale electronică a avizului corectat.

Acest fapt este confirmat și de acțiunile întreprinse de reprezentantul societății care, tot în 02.10.2017 solicită amânarea datei de începere a inspecției fiscale până la 26.10.2017, în condițiile în care avizul transmis prin poștă a fost confirmat de primire în data de 03.10.2017, astfel că se confirmă faptul că Avizul de inspecție fiscală corectat a fost comunicat societății în data de 02.10.2017.

În drept, potrivit art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:*

a) *cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

b) *cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

[...]

(5) *În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.*

[...]

(7) *Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

a) *temeiul juridic al inspecției fiscale;*

b) *data de începere a inspecției fiscale;*

c) *obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*

d) *posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține că înaintea demarării inspecției fiscale inspectorii fiscali au comunicat petentei Avizul de inspecție fiscală nr. F-X/02.10.2017, corectat în 02.10.2017, în care era înscrisă data de începere a inspecției fiscale, respectiv 16.10.2017. După primirea avizului, reprezentantul societății a uzat de dreptul de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale și a solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale până în 26.10.2017, fapt care confirmă faptul că avea cunoștință cu exactitate de data înscrisă în Aviz.

Totodată, având în vedere faptul că inspecția fiscală a demarat după termenul solicitat de petentă pentru începerea inspecției, respectiv la data de **30.10.2017**, fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 76, se constată că societatea a beneficiat pentru pregătirea inspecției de o perioadă care depășește cele 15 zile, reprezentând minimul de zile prevăzut de legiuitor pentru pregătirea controlului, astfel că nu se confirmă încălcarea vreunui drept al societății, conferit de prevederile legale invocate.

În ceea ce privește precizarea petentei că a fost pus la dispoziția sa un aviz în care s-a înscris manual data începerii inspecției fiscale și la susținerea că un act administrativ nu poate fi modificat decât de emitentul său, așa cum însăși petenta afirmă, AJFP X, prin inspectorii săi, este competentă să emită Avizul de inspecție fiscală și să efectueze corecții ale acestora, în conformitate cu dispozițiile art. 53 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„Art. 53 Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) În cazul în care, după comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului/plătitorului un act de îndreptare a erorii materiale.”

Totodată, se reține că în Anexa 1.b „Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Aviz de inspecție fiscală" la Ordinul 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală „Avizul de inspecție fiscală se întocmește de echipa care va efectua inspecția fiscală, se avizează de șeful de serviciu coordonator și se semnează de către conducătorul structurii de inspecție fiscală.”

Drept urmare, se reține faptul că Avizul de inspecție nu a fost corectat de către o persoană fizică oarecare, așa cum eronat susține petenta, ci de către o persoană care are calitatea de funcționar public, cu atribuții conferite de acest statut să emită acte administrativ-fiscale și să le corecteze.

2) Referitor la susținerea petentei că organul de control nu a emis Decizie de amânare a inspecției fiscale

Societatea precizează că a transmis inspectorilor fiscali solicitarea nr. 143/02.10.2017, prin care a cerut amânarea datei de începere a inspecției fiscale și că organul fiscal a transmis adresa nr. 2.816/06.10.2017, prin care i-a fost comunicat că data de începere a inspecției fiscale se amâna până la 26.10.2017, fără să-i fie comunicată o Decizie de amânare a inspecției fiscale, așa cum prevede art. 122, alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, potrivit art. 122 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„(5) În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care

cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

În speță, cu privire la documentul numit generic „decizie”, se reține că legiuitorul secundar nu a stabilit cerințe de formă de ordin imperativ, în cazul aprobării amânării datei de începere a inspecției fiscale fiind generat automat un document de către programul informatic care gestionează actele administrativ-fiscale emise în procedura de inspecție fiscală.

De altfel, se constată că societatea nu explică ce prejudiciu i-a fost adus prin faptul că documentul prin care a fost înștiințată că solicitarea sa a fost aprobată, și i-a fost comunicată noua dată de începere a inspecției fiscale, nu poartă denumirea de „decizie”, atâta timp cât conține elementele necesare și este semnat de persoana responsabilă.

Referitor la invocarea de către petenta a prevederilor art. 47 alin. (1) și (19) și ale art. 48 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 47 Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.

(19) În termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului administrativ fiscal, organul fiscal trebuie să inițieze acțiunile pentru comunicarea actului.

art. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic.”

se reține că nu sunt incidente în speță, deoarece organul fiscal a făcut aplicarea dispozițiilor art. 122 alin. (5) antecitat, a emis documentul nr. 2.816/06.10.2017 prin care s-a soluționat solicitarea societății de amânare a datei de începere a inspecției fiscale și l-a comunicat societății, fapt confirmat chiar de petentă care precizează în contestație că „organul fiscal a transmis adresa nr. 2816/06.10.2017”.

3) Referitor la susținerea petentei că Decizia de suspendare a inspecției fiscale nu conține motivul suspendării, motiv pentru care consideră că este nulă

În drept, conform prevederilor art. 1 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 1 Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat;”

Se reține deci că, pentru a avea calitatea de act administrativ fiscal, un act trebuie să îndeplinească cumulativ două condiții, respectiv că trebuie să fie emis pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice.

Se mai reține că legiuitorul nu a prevăzut că orice document emis în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale este act administrativ fiscal, drept urmare nici orice document care poartă titlul generic de decizie nu poate fi considerat act administrativ fiscal, relevantă în acest sens fiind precizarea de la art. 26 din Legea 207/2015 unde legiuitorul a menționat explicit că:

„art. 26 Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii

(1) Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Decizia este act administrativ fiscal potrivit prezentului cod.”

În speță, Decizia de suspendare a inspecției fiscale nu este un act administrativ fiscal ci un document emis în procedura de efectuare a inspecției fiscale, acesta nu stabilește o situație individuală pentru contribuabil și nici nu produce efecte juridice față de persoana impozabilă, având doar rolul de a-i transmite acesteia o informație cu privire la stadiul acțiunii desfășurate, și

deci nu se supune prevederilor art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal din Legea 207/2015 invocat de petentă.

În susținerea faptului că Decizia de suspendare a inspecției fiscale nu este un act administrativ fiscal și deci nu trebuie să conțină elementele obligatorii prevăzute la art. 46 alin.

(2) din Codul de procedură fiscală, respectiv:

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) motivele de fapt;

f) *temeiul de drept;*

g) *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

se mai reține că aceasta nu constituie titlu de creanță, astfel nu poate fi contestată de către contribuabil și nici nu este necesară audierea contribuabilului înaintea emiterii.

4) Referitor la perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală și la audierea contribuabilului

În susținerea contestației petenta afirmă că data de 27.04.2018 înscrisă în Raportul de inspecție fiscală ca fiind data la care a fost finalizată inspecția fiscală, nu este corectă și că organul de control trebuia să susțină discuția finală după cinci zile lucrătoare de la transmiterea proiectului de raport către societate, oferindu-i astfel posibilitatea să formuleze punct de vedere, fapt care ar fi dus la depășirea perioadei legale pentru efectuarea inspecției fiscale.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 9 alin. (1), art. 123 alin. (2), art. 126 și ale art 130 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 9 (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

art. 123 Începerea inspecției fiscale

[...]

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

a) *180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

b) *90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;*

c) *45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1).*

art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Conform acestor prevederi legale, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control iar data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală. Totodată, se reține că durata efectuării inspecției fiscale este de 45 de zile pentru contribuabilii alții decât mari și mijlocii, precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei anterior menționate, aceasta încetează fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare.

În speță sunt incidente și prevederile art. 127 din același act normativ care statuează că:

„Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;

b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;

e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;

h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs. În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspecției fiscale decide suspendarea inspecției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspecției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”

Din documentele la dosar, se reține că inspecția fiscală a început la data de 30.10.2017

fiind înscrisă în Registrul unic de control la poziția 76 și s-a finalizat la data de 27.04.2018, la care a avut loc discuția finală. Se mai reține că inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 22.12.2017- 26.03.2018, astfel că durata inspecției a fost de 82 de zile, nedevenind incidente dispozițiile art. 126 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior.

Organul de soluționare constată că susținerea petentei că inspecția a depășit termenul de 90 de zile este nefondată, în condițiile în care așa cum am arătat:

- data de începere a inspecției fiscale a fost 30.10.2017, la care a fost înscrisă în Registrul unic de control acțiunea. Se reține ca nefondată susținerea petentei că nu i-a fost comunicată Decizia de amânarea a inspecției fiscale, deoarece aceasta a fost înștiințată de faptul că a fost aprobată cererea sa amânarea datei de începere a inspecției, fiind stabilită noua dată pentru începerea inspecției fiscale, faptul că acest document poartă sau nu denumirea de „decizie” nefiind relevant și putând îmbrăca eventual forma unei erori materiale. Totodată, faptul că în avizul de inspecție a fost sesizată o eroare materială, eroare care a fost corectată iar actul corectat a fost transmis contribuabilului, nu influențează data de la care a început inspecția fiscală, care este conform prevederilor legale data înscrisă în Registrul unic de control și nu data prevăzută în aviz pentru începerea inspecției;
- perioada în care inspecția a fost suspendată nu se include în durata inspecției, iar argumentele petentei pentru care consideră că Decizia de suspendare a inspecției fiscale este nulă, nu sunt temeinice și nici nu au temei legal;
- data de sfârșit a inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, și nu este influențată de data la care a fost prezentat proiectul de raport. După această dată societatea avea posibilitatea să formuleze punctul de vedere, drept de care a ales însă să nu uzeze până la data emiterii deciziei de impunere, deși a avut la dispoziție 22 de zile.

Organul de soluționare reține că societatea interpretează greșit prevederile art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și consideră că discuția finală trebuia să aibă loc după 5 zile lucrătoare de la transmiterea proiectului de raport, respectiv în data de 09.05.2018, în condițiile în care prin această dispoziție legiuitorul nu a prevăzut o perioadă care trebuie să curgă de la data transmiterii proiectului de raport până la data la care are loc discuția finală ci a stabilit termenul de la încheierea inspecției fiscale în care contribuabilul trebuie să prezinte punctul de vedere cu privire la constatările organelor de control.

În ceea ce privește susținerea contestatarei că proiectul raportului de inspecție fiscală i-a fost transmis doar în data de 27.04.2018, la care a avut loc discuția finală, fiindu-i nesocotit dreptul de a formula punct de vedere, se constată că legislația fiscală nu prevede ca punctul de vedere să fie formulat cel târziu în data la care are loc discuția finală, ci din contră prevede un termen limită în care trebuie formulat, termen care are ca reper tocmai data discuției finale dar în sensul că începe să curgă după această dată.

Organul de soluționare sesizează că echipa de control a încălcat prevederile art. 130 alin. (2) din Legea 207/2015 conform căroră „2) *Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*”, în sensul că proiectul de raport a fost prezentat cu prilejul discuției finale și nu odată cu înștiințarea prin care s-a comunicat data și ora la care va avea loc inspecția fiscală, dar prin aceasta nu se poate reține crearea unui prejudiciu de neînlăturat persoanei impozabile, aceasta având posibilitatea să aducă noi argumente și probe atât la formularea punctului de vedere cât și cu prilejul formulării contestației.

Referitor la susținerea petentei că „organul de control (...) nu a acordat societății noastre posibilitatea punctului de vedere”, organul de soluționare reține că aceasta este nefondată în condițiile în care Decizia de impunere a fost emisă la data de 18.05.2018, după 22 de zile calendaristice de la data la care a avut loc discuția finală, și de la care începe să curgă termenul de 5 zile lucrătoare pentru formularea punctului de vedere. Se mai reține că societatea s-a limitat la transmite echipei de control doar o situație cu clienții neîncasați pentru care s-a

constituit provizion, dar nu a uzat de dreptul conferit de art. 9 alin. (1) din Legea 207/2015 și nu a formulat punctul de vedere cu privire la constatările organelor de control, fapt care nu poate fi imputat însă inspectorilor fiscali.

5) Referitor la criticile aduse modului de desfășurare a inspecției fiscale

Societatea sesizează că toate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/18.05.2018 sunt bazate pe situații întocmite de către angajații săi la cererea organelor de control și consideră că obligarea la întocmirea de situații, altele decât cele prevăzute de Legea 82/1991R este nelegală, în condițiile în care inspecția trebuie să afecteze cât mai puțin activitatea contribuabilului supus inspecției iar organul fiscal este obligat să motiveze actele administrative pe bază de probe sau constatări proprii.

În drept, conform prevederilor art. 72 și ale art. 55 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

art. 55 Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;”

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile Codului de procedură fiscală permit organelor de inspecție fiscală să administreze orice materiale de probă care nu sunt interzise de lege și să solicite informații de la contribuabil/alte instituții/autorități publice, cu scopul evident de a le utiliza în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, legiuitorul lăsând la latitudinea organelor fiscale să administreze mijloace de probă, și să solicite contribuabilului, pentru constatarea stării de fapt fiscale, informații de orice fel.

În speță sunt incidente și prevederile art. 64 și ale art. 58 din același act normativ, conform cărora:

art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.”

Se reține deci că prevederile codului de procedură nu limitează documentele care ar urma să fie prezentate de contribuabil la control doar la documentele obligatorii a se întocmi în conformitate cu legislația fiscală și contabilă, ci precizează că plătitorul/contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri și să furnizeze organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de

fapt fiscale.

Referitor la susținerea că au fost încălcate prevederile art. 118 alin. (6), din Codul de procedură care legiferează că: „(6) *Inspekția fiscală se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului/plătitorului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspekției fiscale.*” organul de soluționare reține că aceasta nu poate fi reținută, în condițiile în care se constată că pentru pregătirea documentelor solicitate cu adresa nr. 3624/22.12.2017, inspekția fiscală a fost suspendată pe o perioadă de trei luni (22.12.2017-26.03.2017), fiind stabilit un termen rezonabil, astfel încât să nu fie afectată activitatea societății.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația petentei că organele de control au încălcat dispozițiile art. 73 alin. (2) din Legea 207/2015, care prevăd că „(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*” având în vedere că probele la care societatea face referire au fost obținute cu respectarea prevederilor art. 55 alin. (1) și (2) antecitat, și în condițiile în care nicio prevedere legală invocată de petentă nu legiferează ca obligatorie întocmirea situațiilor centralizatoare de către organele de control.

În ceea ce privește sesizarea petentei că nu i-a fost aprobată solicitarea de suspendare a inspekției fiscale, din documentele la dosar organul de soluționare reține următoarele:

- la data de 22.12.2017 organele de control au întocmit Solicitarea de informații nr. 3624/22.12.2017, fiind stabilit ca termen pentru prezentarea informațiilor data de 01.02.2018. La aceeași dată s-a întocmit Decizia de suspendare nr. 21/22.12.2017, inspekția fiind suspendată;

- în 31.01.2018, după o lună de la suspendare, când inspekția fiscală era încă suspendată, societatea a solicitat o amânare de 90 de zile a termenului pentru prezentarea informațiilor, solicitare care însă nu i-a fost aprobată.

În motivarea acestei cereri, petenta a precizat că nu a putut da curs solicitării echipei de control deoarece lipsesc documente din perioada 2012-2013, respectiv 2016. Societatea mai precizează că în 25.09.2017 a făcut o plângere la Parchetul de lângă Judecătoria X și că, pentru că nu a primit niciun răspuns, în 29.01.2018 a mai formulat o plângere la IPJ X prin care a solicitat efectuarea unei percheziții la domiciliul fostei administratoare, în vederea identificării documentelor lipsă.

- inspekția a fost reluată la data de 26.03.2018 când, deoarece societatea nu a prezentat echipei de control, situațiile solicitate, a fost întocmită Somația nr. 1015/26.03.2018.

Astfel, se constată că inspekția a fost suspendată oricum pe o perioadă care depășește 90 de zile, cu două luni mai mult decât termenul stabilit inițial, dar societatea nu a întocmit situațiile solicitate de către organele de control nici în acest interval.

În contestația formulată, reprezentantul societății incriminează că nu i-a fost comunicat motivul de fapt și de drept pentru care cererea sa nu a fost admisă, dar organul de soluționare reține că așa cum însăși societatea menționează, organele de control au făcut trimitere în adresa de răspuns nr. 407/08.02.2018 la prevederile Legii contabilității dar fac referire în mod eronat la art. 25 în loc de art. 26, fapt care reiese din sintagma „*cu privire la termenul legal prevăzut pentru reconstituirea documentelor constatate lipsă (30 de zile de la constatare)*”.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 26 din Legea contabilității 82/1991/R:

„Art. 26- *În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.*”

Organul de soluționare reține că, deși încă din luna septembrie 2017 avea cunoștință de faptul că din arhivă lipsesc anumite documente pentru perioada 2012-2013 și 2016 (când a sesizat organele de cercetare penală), și deși era obligația ei legală, societatea nu a procedat la reconstituirea acestora nici după o perioadă de mai bine de 4 luni.

Având în vedere cele mai sus precizate, se constată ca întemeiat refuzul organelor de control de a suspenda inspekția pentru încă 90 zile și se reține că oricum, prin reluarea inspekției abia în data de 26.03.2018, față de data de 01.02.2018 stabilită inițial, societatea a beneficiat de o amânare de aproape 2 luni.

Referitor la invocarea de către contestatară a prevederilor art. 127. alin. (3) din Legea 207/2015, se reține că acestea nu obligă organul fiscal să suspende inspecția atunci când persoana impozabilă solicită acest lucru, ci precizează că „*conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului*”, lasând la latitudinea sa adoptarea unei atare soluții în urma analizării cererii contribuabilului.

Date fiind cele mai sus precizate, în ceea ce privește invocarea de către societate a nulității actului administrativ fiscal în conformitate cu dispozițiile art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează că:

“ Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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

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

organul de soluționare reține că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49, alin. (1), lit. b) din Codul de procedură fiscală, precum și situațiile care pot duce la nulitatea actului administrativ fiscal.

Se reține că în speță, Decizia de impunere F-X/18.05.2018 contestată a fost întocmită cu respectarea dispozițiilor art. 46 din Codul de procedură fiscală și cuprinde toate elementele prevăzute la art. 49 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală, respectiv sunt înscrise informații privind numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, denumirea contribuabilului, obiectului actului administrativ și semnătura persoanei împuternicite a organului fiscal, precum și organul fiscal emitent.

De asemenea, se constată că actul administrativ fiscal a fost întocmit de organul fiscal competent a efectua inspecție fiscală la acest contribuabil și că, așa cum am arătat mai sus, viciile de procedură sesizate de petentă sunt în fapt fie erori materiale, care nu privesc fondul actului administrativ-fiscal, fie sunt nefondate, astfel decizia nefiind afectată de o gravă și evidentă eroare. Drept urmare, susținerile petentei nu sunt de natură să atragă nulitatea Deciziei de impunere nr. F-X/18.05.2018.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că susținerile petentei cu privire la încălcarea dispozițiilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală nu sunt întemeiate și nici motivate și se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Aspecte de fond

III.1. Referitor la TVA în sumă de T1 lei și la impozitul pe profit în sumă de I1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit în sarcina societății aceste obligații de plată, în condițiile în care pentru obligațiile fiscale principale determinate de respingerea la deducere a cheltuielilor și a TVA aferente achiziției de combustibil pe bază de bon fiscal, contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, din analiza documentelor prezentate de către persoana impozabilă la control, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2014 societatea a înregistrat în evidențele contabile și a dedus, cheltuieli cu combustibilul în sumă totală de X1 lei și TVA aferentă în sumă de T1 lei, alimentările fiind justificate cu bonuri fiscale pentru cantități mici de combustibili (10-50 litri/bon), la intervale orare apropiate și la ore în care nu sunt programate curse regulate (în intervalul de ore 23.00 și 02.00).

Organele de control constată, de asemenea, că în această perioadă societatea a achiziționat combustibil în cantități mari, și de la furnizori locali (Lukoil România SRL, S SRL, CVRDI SRL), acestea fiind justificate cu facturi fiscale și desfășurător care conține data și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport care a alimentat.

În vederea verificării concordanțelor între documentele justificative primare (bonuri fiscale și facturile fiscale vizând achiziția de carburanți) și datele evidențiate în foile de parcurs, organul de control a solicitat punerea la dispoziție a documentelor justificative din urmă. Contribuabilul nu a dat curs solicitării motivând că o parte dintre foile de parcurs întocmite pentru anul fiscal 2012 nu se regăsesc la sediul social la data controlului (fapta constatată fiind consemnată în procesul verbal nr. 3595/21.12.2017), iar pe de altă parte, pentru cantitatea de carburant achiziționat pe raza localității Z (de la Rompetrol/ X SRL), deși s-au întocmit lunar centralizatoare pentru consumul de combustibil pe mijloace de transport pentru acoperirea întregii cantități de combustibil evidențiat, nu au fost identificate foi de parcurs întocmite în mod individual pe fiecare autovehicul, care să justifice consumul de combustibil achiziționat cu bonurile fiscale în cauză.

Societatea nu a prezentat foile de parcurs nici până la finalizarea inspecției (26.03.2018), deși acestea au fost solicitate atât cu adresa 3624/22.12.2017, cât și prin Somația nr. 1015/26.03.2018.

În contestația formulată, societatea afirmă că pentru eficientizarea și gestionarea cât mai bună a cheltuielilor cu carburanți auto, societatea a înființat o pompă de alimentare proprie, fapt care nu exclude achiziționarea de carburanți auto de la diverse pompe de distribuție carburanți. Totodată, reprezentantul societății mai susține că pentru veniturile realizate cu autobuzele/ autocarele care au alimentat aceste cantități de carburanți auto, au fost eliberate abonamente și bilete de călătorie care au fost înregistrate în evidențele contabile ca venituri impozabile, generând profit impozabil.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 227/2015, și conform căroră:

“art. 19 Reguli generale

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

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

„(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 prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

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

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării de activități economice, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

În cauză, organul de soluționare reține că deși în contestație reprezentantul societății susține că „alimentările cu carburanți în cantități mici și în afara orelor normale de lucru se explică prin faptul că majoritatea autobuzelor deserveșc curse de navetiști, caz în care acel autobuz/autocar, pentru eficientizarea activității nu este readus în garaj, acesta rămânând parcat la capul de linie al cursei de navetiști, alimentarea acestor autobuze în afara orelor de program și cu cantități relativ mici de carburanți auto fiind justificată prin faptul că pe de o parte în acea perioadă societatea avea probleme de lichidități, iar pe de altă parte aceste alimentări au fost efectuate ulterior efectuării transportului navetiștilor din schimbul II, alimentarea fiind necesară pentru a putea menține continuitatea transportului de persoane”, societatea nu a prezentat niciun document în susținere, deși, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală:

„(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.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat combustibil în cantități mari de la furnizori locali (Lukoil România SRL, S SRL, CVRDI SRL), acestea fiind justificate cu facturi fiscale și desfășurător care conține data și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport care a alimentat. Pe lângă acestea în perioada 2012-2014 societatea a înregistrat în contabilitate zilnic un număr mare de bonuri fiscale (8-15 bucăți) emise de stații de carburanți (cu precădere pentru motorină) de pe raza municipiului X și Z (MOL, LUKOIL, ROMPETROL) pentru cantități mici de combustibil (10-50 litri/bon), în mod succesiv, la intervale orare apropiate și la ore în care nu sunt programate curse regulate (în intervalul de ore 23.00 și 02.00), și nu au fost identificate foi de parcurs întocmite în mod individual pe fiecare autovehicul, care să justifice consumul de combustibil achiziționat cu bonurile fiscale în cauză.

În Raportul de inspecție fiscală se exemplifică faptul că nu se justifică a fi efectuate:

- achiziții de combustibil de la stația Rompetrol/X Z;
- BF Mol Tg Secuiesc 19,93 litri motorină în data de 03.01.2012 ora 02:55, BF Mol Tg Secuiesc 26,31 litri motorină în data de 11.01.2012 ora 00:27, BF Mol Tg Secuiesc 39,35 litri motorină în data de 11.01.2012 ora 00:58, etc;
- BF emise la intervale orare foarte apropiate: ex. 14.01.2012 Mol Tg Secuiesc la ora 7:02, 7:38, 8:11 și 18:11, 18:17, 18:48;
- cantitățile de motorină cuprinse pe bonurile fiscale: ex. 25.01.2012 Mol Tg Secuiesc 17,3 litri, 17,3 litri, 17,31 litri, 23,12 litri, 34,59 litri, 24,23 litri, 17,46 litri, 17,3 litri.

Petenta nu a prezentat argumente pertinente cu privire la aceste constatări.

Astfel, se reține că în mod legal au fost stabilite ca nedeductibile cheltuielile cu achiziții de combustibil evidențiate pe bonuri fiscale, alimentările cu combustibil efectuate în aceeași zi, la intervale orare apropiate nefiind justificate ca fiind reale.

De asemenea, afirmația petentei că „pentru veniturile realizate cu autobuzele/ autocarele care au alimentat aceste cantități de carburanți auto, au fost eliberate abonamente și bilete de

călătorie care au fost înregistrate în evidențele contabile ca venituri impozabile, generând profit impozabil” nu poate fi avută în vedere la soluționarea contestației, întrucât societatea a achiziționat combustibil în cantități mari de la furnizori locali (Lukoil România SRL, S SRL, CVRDI SRL), care au fost justificate cu facturi fiscale și desfășurător care conține data și numărul de înmatriculare al mijlocului de transport care a alimentat, iar organele de control au acordat societății drept de deducere 100% pentru combustibilul achiziționat pe bază de facturi fiscale la care sunt anexate desfășurătoare conținând date privind cantitatea de combustibil alimentată, data/ora și autovehiculul care a alimentat și pentru combustibilul achiziționat pentru pompa proprie.

În materia taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu normele metodologice date în aplicare:

„art. 145

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

a) operațiuni taxabile.”

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

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

punctul 46 din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004

46. (3) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45.

art. 155 Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

[...]

(9) Prin excepție de la prevederile alin. (5) lit. a), persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura:

a) livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

[...]

(11) Persoana impozabilă care are obligația de a emite facturi conform prezentului articol, precum și persoana impozabilă care optează pentru emiterea facturii potrivit alin. (10) pot emite facturi simplificate în oricare dintre următoarele situații:

De la 01.01.2016, devin incidente prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menținute la art. 319 din Legea 227/2015.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura/factura simplificată în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, referitor la motivarea petentei că bonurile fiscale în cauză, aferente achiziționării carburanților auto întrunesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea cheltuielilor în contabilitate, se reține că simplul fapt că societatea deține bunuri de alimentare cu combustibil nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească și că acest combustibil a fost necesar și a fost utilizat în beneficiul său, respectiv că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care 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 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).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a **condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Referitor la motivul pentru care petenta susține că nu a putut prezenta inspectorilor fiscali o parte din evidentele contabile al societății, printre care o parte din foile de parcurs și FAZ-uri, respectiv deoarece au fost sustrate din arhiva societății de fostul administrator, d-na BM, cu care societatea este în litigiu și pe care o acuză de gestiune frauduloasă, fals și uz de fals, la

Parchetul de pe lângă Judecătoria X fiind depusă în 25.09.2017 o plângere penală, organul de soluționare reține că în conformitate cu prevederile art. 26 din Legea contabilității 82/1991, societatea avea obligația refacerii documentelor lipsă în termen de 30 de zile de la constatare. Se mai reține că organele de control au acordat societății drept de deducere 100% pentru combustibilul achiziționat pe bază de facturi fiscale la care sunt anexate desfășurătoare conținând date privind cantitatea de combustibil alimentată, data/ora și autovehiculul care a alimentat și pentru combustibilul achiziționat pentru pompa proprie.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de 11 lei și TVA în sumă de 11 lei.

III.2. Referitor la cheltuielile cu bunuri diverse în sumă de X25 lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de 15 lei, și la TVA respinsă la deducere în sumă de 7 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea drept de deducere pentru aceste cheltuieli și pentru TVA aferentă, în condițiile în care imobilul căruia i-au fost alocate bunurile nu este utilizat în folosul activităților generatoare de venituri desfășurate de societatea verificată, iar societatea nu a prezentat niciun document în susținerea afirmației că intenționează să dea în funcțiune o pensiune.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a dedus cheltuieli în sumă de **X25 lei**, cu consumul de bunuri și de servicii care nu sunt destinate utilizării în scopul activității impozabile desfășurate, fapt pentru care s-a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de **15 lei**. Conform celor precizate de către inspectorii fiscali:

1) În baza facturilor nr. 52095/13.12.2013, emisă de DI SRL, în care sunt înscrise „plită încorporabilă Bosch, cuptor încorporabil Bosch, chiuvetă, Televizor Smart LED Sharp 203 cm”, societatea a dedus TVA în sumă de **T3 lei**. Din baza impozabilă în sumă de X5 lei, suma de **X26 lei** a fost înregistrată pe contul 303-„*Materiale de natura obiectelor de inventar*”, pentru ca apoi să se deducă cheltuielile cu obiectele de inventar date în consum (cont 603) iar suma de X27 lei (Televizor Smart LED Sharp 203 cm) a fost înregistrată în debitul contului 214.1, societatea deducând în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X28 lei**;

2) În baza facturii nr. 3769/29.03.2014, în valoare de X6 lei, cu TVA în sumă de **T4 lei**, emisă de P SRL, în care sunt înscrise „covoare Bella, Elegance, Jasmine etc.” au fost înregistrate cheltuieli cu obiectele de inventar (cont 603) în sumă de **X6 lei**;

3) În baza facturii nr. 33490/12.12.2013, emisă de DI SRL, în care sunt înscrise „mașină spălat vase semi-incorporabila Bosch, frigider side-by-side Samsung” societatea a dedus TVA în sumă de **T8 lei**. Baza impozabilă în sumă de X29 lei, a fost înregistrată în debitul contului 214.1, societatea deducând în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X30 lei**;

4) Societatea a înregistrat în contul 214.1 baza impozabilă în suma totală de X31 lei, înscrisă în factura nr. AG93/18.12.2013 emisă de MNA SRL, având ca obiect „canapea + fotoliu Granada piele”, și a dedus în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X32 lei**. Pentru TVA aferentă în sumă de T9 lei societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere aceasta fiind înregistrată în contul 4428- „*TVA neexigibilă*”, fapt care nu a dus la stabilirea de TVA suplimentară;

5) Societatea a înregistrat în contul 214.1 baza impozabilă în suma totală de X33 lei,

înscrisă în factura nr. AG94/20.12.2013 emisă de MNA SRL, având ca obiect „fotoliu Granada piele”, și a dedus în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X34 lei**. Pentru TVA aferentă în sumă de T10 lei societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere aceasta fiind înregistrată în contul 4428- „TVA neexigibilă”;

6) În baza facturii nr. 7790153950/31.01.2014, emisă de V SRL, în care este înscris „cazan Vitotronic 200-H” societatea a dedus TVA în sumă de **T11 lei**. Baza impozabilă în sumă de X35 lei, a fost înregistrată în debitul contului 213.1, societatea deducând în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X36 lei**;

7) Societatea a înregistrat în contul 214.1 baza impozabilă în suma totală de X37 lei, înscrisă în factura nr. AG37/13.03.2014 emisă de MNA SRL, având ca obiect „fotoliu Granada piele”, și a dedus în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X38 lei**. Pentru TVA aferentă în sumă de T12 lei societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere aceasta fiind înregistrată în contul 4428- „TVA neexigibilă”;

8) În baza facturii nr. 7790173664/23.12.2014, emisă de V SRL, în care este înscris „cazan Vitoligno 100-S 80kW, acumulator, stație de dedurizare” societatea a dedus TVA în sumă de **T13 lei**. Baza impozabilă în sumă de X39 lei, a fost înregistrată în debitul contului 213.1, societatea deducând în perioada verificată cheltuieli cu amortizarea în sumă de **X40 lei**.

Referitor la aceste bunuri, organele de control au constatat că au fost date în consum la imobilul situat în orașul X, jud. X, imobil care nu este utilizat în folosul activităților generatoare de venituri desfășurate de societatea verificată.

Totodată, în perioada 01.01.2016-30.06.2017 societatea a dedus cheltuieli în sumă totală de **X41 lei**, cu amortizarea imobilului situat în orașul X, jud. X, la care s-a făcut referire anterior. Organele de control precizează că amortizarea calculată de societate pentru acest imobil pentru perioada 2013-2015 a fost considerată de petentă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit în aceste perioade, dar că începând cu anul 2016 aceste cheltuieli au fost deduse deși imobilul nu este utilizat în folosul activităților generatoare de venituri desfășurate de societatea verificată.

Drept urmare, cheltuielile în sumă totală de **X25 lei**, considerate de societate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil au fost încadrate la nedeductibile și s-a stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în sumă de **I5 lei**. Totodată, TVA în sumă de **T7 lei** a fost respinsă la deducere.

În contestația formulată, referitor la cheltuielile și la TVA deduse aferent achizițiilor de electrocasnice, mobilier din piele, cazan Vitoligno și covoare, în baza facturilor emise de SC DI SRL CUIX, SC MNA SRL CUIX, SC V SRL CUIX și SC P SRL CUIX, contestatara susține că au fost efectuate în vederea utilizării imobilului situat în Stațiunea X, unde societatea intenționează să dea în funcțiune o pensiune, dat fiind obiectul de activitate al SC X SRL, cod CAEN 5510 „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, achiziția fiind necesară, utilă și oportună. Aceasta mai precizează că achiziția bunurilor înscrise în aceste facturi a fost necesară pentru realizarea cerințelor în vederea autorizării unității de cazare și a obiectelor de activitate înscrise în actul constitutiv.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și ale art. 24. alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menținute de prevederile art. 19. alin. (1) și ale art. 25. alin. (1) din Legea 227/2015, și conform cărora:

“art. 19 Reguli generale

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

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.”

art. 24 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

coroborat cu prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

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

Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016

„art. 19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

art. 25 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

Art. 28 Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Legiuitorul a mai prevăzut că pentru a fi amortizabil un mijloc fix trebuie să îndeplinească cumulativ anumite condiții, printre care și aceea că este utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Astfel, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/desfășurării de activități economice, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

În contestație, reprezentantul societății susține că „Scopul economic al operațiunilor de achiziție ale bunurilor înscrise în aceste facturi a fost realizarea cerințelor în vederea autorizării unității de cazare și a obiectelor de activitate înscrise în actul constitutiv”, dar organul de

soluționare reține că, până la finalizarea inspecției, imobilul situat în Stațiunea X, pentru care societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea și unde susține că se află bunurile analizate în speță, nu a fost pus în funcțiune și nu a fost autorizat pentru activități de cazare, astfel că nu concurează la realizarea de venituri impozabile/desfășurarea de activități economice, astfel că aceste mijloace fixe nu au calitatea de mijloace fixe amortizabile.

Se reține deci că societatea nu avea dreptul să deducă cheltuieli cu amortizarea imobilului și a bunurilor achiziționate pentru dotarea acestuia, anterior punerii acestuia în funcțiune și alocării unei activități cu drept de deducere.

În materia taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu normele metodologice date în aplicare:

„art. 145

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la motivarea petentei că „Scopul economic al operațiunilor de achiziție ale bunurilor înscrise în aceste facturi a fost realizarea cerințelor în vederea autorizării unității de cazare și a obiectelor de activitate înscrise în actul constitutiv”, se reține că societatea nu a prezentat nici la control și nici în susținerea contestației vreun document care să probeze cele afirmate, deși de la data efectuării achizițiilor și până la data finalizării controlului s-a scurs o perioadă de mai bine de 3 ani iar societatea nu a probat că ar fi efectuat vreun demers pentru a desfășura activitate de turism la această locație, la această adresă nefiind înregistrat nici măcar punct de lucru.

Astfel, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada elementelor obiective ale intenției sale să desfășoare o activitate economică ulterioară, care să implice imobilul din Stațiunea X și considerând faptul că petenta nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit căror :

„2.5. 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”.

organul de soluționare apreciază contestația ca neîntemeiată.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de 15 lei și TVA în sumă de 7 lei.

III.3. Referitor la cheltuielile cu diverse bunuri în sumă de X3 lei pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de 16 lei, și la TVA în sumă de 2 lei

În baza facturii nr. 100003/19.12.2012 în valoare de X3 lei, cu TVA în sumă de 2 lei, în care este înscris „prelucrări mat client conf. comanda 4/21.11.2012” (prelucrare andezit 192 metru pătrați din proprietate clientului), emisă de I Srl, CUI ROX, (înregistrată la data de 19.12.2012 în debitul contului 231.1), au fost înregistrate la data de 19.01.2013 (în debitul contului 628), cheltuieli în sumă de **X3 lei**. Societatea verificată nu a prezentat documente care să justifice dacă serviciile facturate au fost prestate în folosul activității generatoare de servicii desfășurate de X SRL.

În contestația formulată, referitor la serviciile de „prelucrări mat client conf. comenzii nr. 4/21.11.2012”, înscrise în factura 100003/19.12.2012, în valoare de X3 lei, la care se adaugă TVA în sumă de 2 lei, emisă de către SC IS SRL CUI RO 27151196, petenta precizează că au făcut obiectul Contractului de prestări servicii nr. 1/26.08.2012, încheiat între SC CVRDI SRL, CUI ROX în calitate de client și SC X SRL CUI ROX în calitate de prestator, având ca obiect amenajare magazin, mobilier, vitrine frigorifice, aer condiționat, renovare, uși ferestre și că în baza acestui contract SC X SRL a emis factura nr. 2214/07.03.2013, în baza căreia au fost înregistrate venituri din prestări servicii de X4 euro, incluzând și prestările de servicii de prelucrare a suprafeței de 192 mp din materialul SC CVRDI SRL, conform facturii 100003/19.12.2012.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente, prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căror:

“art. 19 Reguli generale

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

art. 21- Cheltuieli din Codul fiscal

„(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 prevederile Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente

similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil/rezultatul fiscal se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Totodată, la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității economice. Astfel, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, persoana impozabilă fiind cea care trebuie să probeze că sunt îndeplinite condițiile de deducere.

În cauză, organul de soluționare reține că deși în contestație reprezentantul societății susține că serviciile de „prelucrări mat client conf. comenzii nr. 4/21.11.2012”, înscrise în factura 100003/19.12.2012, în valoare de X3 lei, la care se adaugă TVA în sumă de T2 lei, emisă de către SC IS SRL CUIX, au fost refacturate către SC CVRDI SRL, CUIX, făcând obiectul Contractului de prestări servicii nr. 1/26.08.2012 având ca obiect amenajare magazin, mobilier, vitrine frigorifice, aer condiționat, renovare, uși ferestre, societatea nu a prezentat niciun document în susținere, deși, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală:

„(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.”

Astfel, faptul că în baza Contractului de prestări servicii nr. 1/26.08.2012, încheiat între SC CVRDI SRL, în calitate de client și SC X SRL în calitate de prestator, având ca obiect amenajare magazin, mobilier, vitrine frigorifice, aer condiționat, renovare, uși ferestre, SC X SRL a emis factura nr. 2214/07.03.2013, în baza căreia au fost înregistrate venituri din prestări servicii de X4 euro, nu presupune automat că serviciile facturate de SC IS SRL au fost încorporate în acest proiect, societatea trebuind să probeze cu situații de lucrări acceptate de beneficiar, devize sau orice alte documente legal întocmite că prestările de servicii de prelucrare a suprafeței de 192 mp de material au fost refacturate SC CVRDI SRL.

Organul de soluționare reține că în timpul controlului inspectorii fiscali au sesizat că suma de X3 lei a fost contabilizată la data de 19.12.2012 în contul 231.1-Imobilizări corporale în curs de execuție și nu în vreun cont din grupa 33 unde se ține evidența Producției în curs de execuție și că în 19.01.2013, cu două luni înainte de emiterea facturii 2214/07.03.2013 către SC CVRDI SRL această valoare a fost trecută pe cheltuieli cu serviciile executate de terți, cont 628, astfel că nu se poate face legătura între cele susținute de petentă și informațiile evidențiate în documentele financiar- contabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu normele metodologice date în aplicare:

„art. 145

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

a) operațiuni taxabile;

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate **în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile art. 155

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

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină o factură în care să fie înscrise informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Se reține că simplul fapt că societatea deține o factură legal întocmită, în care este înscrisă TVA în sumă de T2 lei, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, astfel că, în condițiile în care în susținerea afirmației că serviciile de prelucrare material în cauză au fost refacturate, fiind utilizate pentru operațiunile sale taxabile, petenta nu a prezentat niciun document, se constată că în mod legal organele de control au respins la deducere cheltuielile în sumă de X3 lei și TVA aferentă în sumă de T2 lei.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, stipulează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.”

De asemenea, se reține că prevederile legale antecitate sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care 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 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).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, deoarece petenta nu a prezentat documente din care să reiasă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de inspecție, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de 16 lei și TVA în sumă de T2 lei.**

III.4. Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de T6 lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere TVA aferentă achiziției de haine și obiecte de uz personal, în condițiile în care contestatorul însuși a considerat cheltuielile aferente ca fiind nedeductibile fiscal iar motivațiile aduse în susținere nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată stabilite prin actul administrativ fiscal contestat, nefiind probate cu documente.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală F-X/18.05.2018 organele de control au constatat că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de T6 lei, aferentă achiziției de articole vestimentare și obiecte de uz personal, după cum urmează:

- cu factura nr. CN0012/22.03.2012 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de N SA, CUI ROX, au fost achiziționați „pantaloni bărbați, costum bărbați, sacou”;
- cu factura nr. CN0013/22.03.2012 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de N SA, CUI ROX2, au fost achiziționați „pantaloni bărbați, costum bărbați, borsetă, cravată”;
- cu factura nr. CN0014/22.03.2012 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de N SA, CUI ROX, s-a achiziționat „cămașă bărbați”;
- cu factura nr. CN0023/20.04.2012 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de N SA, CUI ROX, s-a achiziționat „costum bărbați, cămașă bărbați, curea, smoking”.

Totodată, organele de control au constatat că aceste bunuri au fost înregistrate de societate direct în debitul contului 6588.5 iar cheltuielile aferente au fost declarate nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent anului 2012.

Deoarece la control nu s-a făcut dovada că bunurile au fost achiziționate în folosul activității desfășurate de SC X SRL, cheltuielile cu acestea fiind considerate chiar de către societate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, urmare a inspecției, în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA aferentă în sumă de **T6 lei** a fost respinsă la deducere.

În contestația formulată, societatea susține că achizițiile de costume, pantaloni bărbați, cămăși, sacouri, borsetă, cravată, curea, smoking în valoare totală de X9 lei, cu TVA aferentă în sumă de T6 lei, au fost efectuate de SC X SRL pentru a fi puse la dispoziția conducătorilor de autobuze care efectuează curse regulate pe traseul X- Budapesta și retur, sub formă de uniforme.

În drept, referitor la exercite dreptul de deducere a taxei de către o persoană înregistrată în scopuri de TVA, potrivit art. 145 alin. (1) și (2) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația să **justifice că** bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile și că serviciile au fost prestate în beneficiul său**, în conformitate

cu prevederile legale citate în speță, **obligatia de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară 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 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). De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrija, Curtea face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în vederea demonstrării necesității achiziției de bunuri/servicii în scopul operațiunilor taxabile societatea trebuie să prezinte documente justificative, având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului, pentru realizarea de operațiuni taxabile, în acest sens fiind și Decizia nr. 1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Prin urmare, simpla achiziție a unui bun pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în beneficiul său, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Referitor la afirmația petentei din contestație că achizițiile de costume, pantaloni bărbați, cămăși și sacouri în valoare totală de X9 lei, cu TVA aferentă în sumă de T6 lei, au fost efectuate de SC X SRL pentru a fi puse la dispoziția conducătorilor de autobuze care efectuează curse regulate pe traseul X- Budapesta și retur, sub formă de uniforme, organul de soluționare reține că societatea nu prezintă niciun document în susținere, deși în conformitate cu prevederile art. 73, alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 73 alin. 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”

Organul de soluționare mai reține că pentru articolele vestimentare de această natură uniformelor asigurate de angajator salariaților săi, se aplică prevederile Ordinului 3512/2008 privind documentele financiar-contabile conform cărora:

„37. Pentru materialele de natura obiectelor de inventar în folosință se ține numai evidența cantitativă cu ajutorul formularului Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (cod 14-3-9).

FIȘĂ DE EVIDENȚĂ A MATERIALELOR DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR ÎN FOLOSINȚĂ (Cod 14-3-9)

1. *Servește ca document de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului și materialelor de protecție date în folosința personalului, până la scoaterea lor din uz.*

2. *Se întocmește într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor, pe fiecare persoană, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată să țină evidența acestora.*

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

- denumirea formularului;
- denumirea unității, secția (locul de folosință);
- numele și prenumele, marca, funcția;
- denumirea obiectelor (inclusiv seria, dimensiunea etc.); termenul de folosire; prețul unitar; U/M;
- primiri: data, felul și numărul documentului, cantitatea, semnătura;
- restituiri: data, felul și numărul documentului, cantitatea, semnătura.”

Ori în susținerea celor afirmate societatea nu a prezentat nici *Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință* și niciun alt document din care să rezulte persoanele cărora le-au fost atribuite bunurile, denumirea obiectelor, prețul unitar, termenul de folosire. Totdată se reține că însăși societatea a considerat că bunurile nu sunt aferente activității sale generatoare de venituri impozabile, astfel că articolele de vestimentație au fost înregistrate la achiziție în contul 6588 și au fost declarate ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit al perioadei fiscale.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T6 lei.**

III.5. Referitor la cheltuielile cu provizioanele în sumă de X7 lei pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de T5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă respectivele cheltuieli se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care societatea nu face dovada că sunt îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de lege pentru acordarea deducerii.

În fapt, în luna august 2016 contribuabilul a constituit provizioane pentru depreciere și a înregistrat pe seama cheltuielilor de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante (cont 6814) suma totală de X7 lei. În timpul controlului contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative în baza cărora s-a înregistrat provizionul, astfel că nu au putut fi identificate societățile pentru care s-au efectuat ajustările pentru deprecierea creanțelor și nici dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26, alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

În drept, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 24 alin. (3) lit. g) și ale art. 26 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

art. 24

[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;

art. 26 Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

[...]

c) ajustările pentru deprecierea creanțelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 30% din valoarea acestora, altele decât cele prevăzute la lit.

d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

[...]

j) ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, altele decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, sau la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de:

- plan de rambursare a datoriilor;

- lichidare de active;

- procedură simplificată;

2. nu sunt garantate de altă persoană;

3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

coroborate cu prevederile punctului 19. alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea Legii 227/2015 și aprobate prin HG 1/2016:

19. (3) În aplicarea art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016;

b) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita prevăzută de lege, la nivelul valorii creanțelor neîncasate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

c) în cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora;

d) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt luate în considerare la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut că provizioanele/ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt cheltuieli deductibile limitat la calculul profitului impozabil, respectiv ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile fiscal în limita unui procent de:

- 30% din valoarea acestora dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.
- 100% din valoarea acestora dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație, nu sunt garantate de altă persoană, sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

În speță se reține că la control societatea nu a prezentat documentele în baza cărora s-a înregistrat provizionul, dar că a anexat la contestație o listă intitulată „Tabel cu clienții mai vechi de 270 zile și neîncasată ptr. care s-a creat provizion” în care sunt înscrise denumirea clientului, codul fiscal nr. factură/data, valoarea neîncasată și nr. de zile întârziere. Totalul sumelor din coloana „valoare neînc.” este de X7 lei.

Astfel, organul de soluționare reține că petenta nu a constituit provizion deductibil în limita a 30% din valoarea creanțelor neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței, ci a dedus 100% din contravaloarea creanțelor referitor la care susține că nu au fost încasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile, devenind incidente prevederile art. 26 alin. (1) lit. j) din Legea 227/2015 antecitat.

Se mai reține că la finalul situației se precizează „în cuprinsul listei sunt clienți preluați de la societatea cu care X SRL a fuzionat” dar nu au fost prezentate documente în susținere, nefiind transmise nici măcar fișele de client referitor la care se menționează că sunt anexate la tabel. Totodată, societatea nu a demonstrat că aceste creanțe „sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație” și „sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului”, condiții care trebuiesc îndeplinite cumulativ pentru ca ajustările pentru deprecierea creanțelor să fie deductibile 100%, obligație care-i revine în conformitate cu prevederile art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„2.5. 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”.

organul de soluționare apreciază contestația ca neîntemeiată.

Considerând cele mai sus menționate, prevederile legale incidente în cauză și faptul că petenta nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de T5 lei.**

III.6. Referitor la TVA în sumă de T14 lei și la impozitul pe profit în sumă de 17 lei

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de X8 lei dedusă la achiziția unor bunuri referitor la care societatea nu a făcut dovada că au fost utilizate pentru desfășurarea de operațiuni taxabile, din care TVA în sumă de T14 lei a fost înscrisă în următoarele facturi:

- factura nr. 024127/01.03.2012 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de GT SRL, CUI ROX, în care este înscris „cv reparații poartă (cabana Csipkes Z)”. Organele de inspecție fiscală precizează că din informațiile furnizate de contribuabil, serviciile de reparații facturate au fost executate la imobilul situat în Z jud. X, imobil care nu este utilizat în folosul activității desfășurate de SC X SRL;
- factura nr. 1150/28.04.2016 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în sumă de X lei, emisă de B.I.A. E SRL, CUI ROX, în care este înscris „montare sistem supraveghere”. Organele de inspecție fiscală precizează că din informațiile furnizate de contribuabil, activul achiziționat nu face parte din patrimoniul său, fiind în proprietatea și în folosința CVRDI SRL.

În contestația formulată, deși afirmă că „în urma constatărilor la capitolul TVA, organele fiscale au dispus modificarea bazei impozabile a TVA (...) stabilind TVA suplimentară în sumă de T lei, pe care o contestăm **în totalitate**”, cu privire la TVA în sumă de T14 lei, deși societatea contestată depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, cu prilejul inspecției fiscale, cu privire la baza impozabilă pentru impozitul pe profit organele de control au constatat că:

- societatea a dedus nejustificat cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de X16 lei, din care suma de X lei este aferentă următoarelor mijloace fixe:

Denumire mijloc fix	Locația	Valoare amortizare în perioada verificată
Cazan lemne	Zabala	
Cultivator		
Vitrină mezeluri	CVRD	
Sistem supraveghere	CVRD	

Imobil Zabala	Zabala	
	TOTAL	X lei

Deoarece imobilul situat în Z jud. X nu este utilizat în folosul activității desfășurate de SC X SRL iar referitor la celelalte bunuri nu s-a probat că ar fi utilizate în activitatea generatoare de venituri impozabile, aferent bazei impozabile în sumă de X lei a fost calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **I lei**.

- În anul 2012 societatea a dedus cheltuieli în sumă de X lei pentru achiziția de „cv reparații poartă (cabana Csipkes Z)” în baza facturii nr. 024127/01.03.2012 emisă de GT SRL, CUI ROX. Deoarece serviciile de reparații facturate au fost executate la imobilul situat în Z jud. X, imobil care nu este utilizat în folosul activității desfășurate de SC X SRL, suma de X a majorat baza impozabilă pentru impozitul pe profit, fiind determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **I lei**;
- în anul 2016 societatea a omis să includă în baza de impozitare a impozitului pe profit suma totală de X23 lei, reprezentând contravaloarea rezervelor din reevaluarea imobilelor din patrimoniu, fiind diminuat **impozitul pe profit** aferent anului 2016 cu suma de **I4 lei**.

În contestația formulată, deși afirmă că „în urma constatărilor la capitolul impozit pe profit, organele fiscale au dispus modificarea bazei impozabile a impozitului pe profit pe anii 2012-2017 cu suma totală de X24 lei, calculând impozit pe profit în sumă de I lei, pe care o contestăm”, cu privire la baza impozabilă în sumă de X42 lei, pentru care a fost determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de I7 lei, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În drept, în speță 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, potrivit cărora:

„art. 269 alin. (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

Din dispozițiile legale citate mai sus se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze motivele de fapt, motivele de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația, în caz contrar aceasta urmând a fi respinsă ca nemotivată. Mai mult, având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

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

„art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul nr. 3741/2015, potrivit cărora :

„2.5. 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 că pentru acest capăt de cerere, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, nu a înțeles să-și motiveze în nici un fel contestația, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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 prevederile art. 249 și art. 250 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.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

În speță, se constată că prin contestația depusă contestatară nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva TVA respinsă la deducere în sumă de T14 lei și a impozitului pe profit în sumă de I7 lei.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

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;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de T14 lei și impozitul pe profit în sumă de I7 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269 alin. (1) lit. c) și d), art. 270, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X43 lei, din care:**

- T15 lei TVA;
- 18 lei impozit pe profit.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/18.05.2018, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X44 lei, din care:**

- T14 lei TVA;
- 17 lei impozit pe profit.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.