

DECIZIE nr. 3199 / 26.07.2017

privind contestațiile formulate de societatea EC S.R.L., înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, și respectiv sub nr. TMR_DGR XXX

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad-Serviciul Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF XXX înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, și respectiv cu adresa A.J.F.P. Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice nr. XXX, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, asupra contestațiilor formulate de

Societatea EC S.R.L.,
CIF: XXX
Cu sediul în XXX

înregistrate la A.J.F.P. Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX și nr. ARG_DEJ XXX și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX.

Petenta EC S.R.L. formulează contestații împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX prin care petenta s-a îndreptat împotriva **Deciziei de impunere nr. F-AR XXX** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum și împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX**, emise de Activitatea de inspecție fiscală Arad din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara.

➤ Contestația înregistrată la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX și nr. ARG_DEJ XXX și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX prin care petenta s-a îndreptat împotriva: **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX**, Dosar fiscal nr. XXX, precum și împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX**, emise de A.J.F.P. Arad.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, deciziile prin care au fost stabilite accesoriile – Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX, precum și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr. F-AR XXX privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de EC S.R.L., înregistrate la A.J.F.P. Arad-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, și respectiv la A.J.F.P. Arad sub nr. ARG_REG XXX și nr. ARG_DEJ XXX și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora, D.G.R.F.P. Timișoara fiind competentă în soluționarea acestora în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 9.6 din O.P.A.N.A.F. 3741/2015.

În ceea ce privește suma contestată, arătăm următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de **XXX lei**, astfel:

- Suma de **XXX lei**, reprezentând:
 - X1 lei impozit pe profit;
 - X2 lei TVA; din totalul sumei de X3 lei, înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR XXX privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice petenta contestă suma de XXX lei, și
- Suma totală de **YYY lei** - și reprezintă:
 - penalități de nedeclarare în sumă de Y1 lei, pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, aferente Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX;
 - dobânzi și penalități de întârziere în sumă de Y2 lei aferente impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX,

ambele emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad în Dosarul fiscal nr. XXX, ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere F-AR XXX.

Contestațiile au fost semnate de dl. PSI, în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR XXX, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 13.03.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX, și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX, emise de A.J.F.P. Arad, respectiv la data de 04.04.2017, contestația a fost depusă la data de 08.05.2017 - conform ștampilei Serviciului Registratură aplicat pe originalul contestației, în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. A. Petenta EC S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-AR XXX privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice precum și Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, solicitând admiterea contestației, anularea actelor atacate precum și exonerarea de plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

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

1. În ceea ce privește privește tranzacțiile realizate cu GC SRL.

1.1. În ceea ce privește realitatea achizițiilor, petenta arată că în dovedirea realității operațiunii, aferente fiecărei prestări de servicii și fiecărei facturi fiscale emise de aceasta societate, pot fi identificate următoarele documente justificative:

- devizul/situația de lucrări privind prestările de servicii anexate fiecărei facturi fiscale, semnata de ambele părți, din care rezulta în concret activitățile prestate;

- factura emisă de către EC către beneficiarul lucrării, factura fiscală care include și lucrările efectuate de către GC, în calitate de subcontractant;

- procesul verbal de recepție încheiat între EC și beneficiar în momentul finalizării lucrării, din care rezulta că au fost realizate și recepționate toate lucrările, inclusiv cele realizate în subantrepriza de către GC;

- mare parte din serviciile prestate de către GC SRL constau în prestarea de munca necalificată-săpături manuale, săpătură utilaj, imprastiat pamant, imprastiat/tasat nisip, inchiriat utilaj-astfel ca nu era necesar ca societatea furnizoare să dețină personal calificat;

De asemenea, petenta arată ca beneficiarii finali sunt de regula societăți mari, neputând exista suspiciuni ca acestea ar fi participante la un lanț fraudulos sau ca ar fi recepționat și plătit lucrări fictive. Suplimentar, lucrările efectuate pe șantier au avut ca beneficiar final Statul Român, prin intermediul societăților care contractează realizarea lucrărilor de infrastructură, fiind încheiate procese verbale de recepție din care rezultă realizarea tuturor lucrărilor, deci inclusiv a celor realizate de către GC, în calitate de subcontractant al petentei.

În aceste sens, petenta anexează înscrisuri care, în opinia sa, confirmă realitatea lucrărilor efectuate de către GC SRL, recepționarea acestor lucrări atât de către EC SRL cât și recepționarea ulterioară a lucrărilor de către beneficiarii săi.

1.2. Referitor la argumentele reținute de organul fiscal, petenta arată următoarele:

a) înscrisurile emanând de la organul de cercetare penală, în condițiile în care ancheta penală este în desfășurare, nu pot fi luate în considerare, prezumția de nevinovăție nefiind răsturnată.

b) la data realizării achizițiilor GC avea cod valabil de TVA, iar verificarea Revisal a persoanelor angajate legal, cu contract individual de muncă, nu era o obligație impusă legal de care să depindă exercitarea dreptului de deducere. Suplimentar arată că o astfel de verificare este imposibil de efectuat, informațiile din Revisal nefiind publice;

c) referitor la nedepunerea deconturilor de TVA și a declarațiilor informative 394 „nu era obligația subscrișei, ci a organelor fiscale, să verifice conduita fiscală a GC SRL, această conduită neputând conduce la respingerea dreptului de deducere, în care subscrișă am fost de bună-credință”;

d) modul de plată, atâta timp cât este permis de legislația în vigoare, nu poate conduce la respingerea dreptului de deducere și nici la concluzia fictivității achizițiilor;

e) în decizia Halifax, CJEU arată (a se vedea paragraful 86) că trebuie să existe mai mulți factori de natură obiectivă, din care să rezulte că scopul principal al tranzacției a fost urmărirea obținerii unui avantaj fiscal, statele membre putând lua măsuri care să prevină eventualele fraude sub condiția că acestea să nu submineze principiul neutralității TVA (paragraful 92);

f) cât timp realitatea serviciilor prestate poate fi constatată atât din documentele justificative prezentate cât și din verificarea la fața locului a realizării acestora sau din coroborarea documentelor de recepție a lucrărilor încheiate de toate părțile lanțului contractual, considerarea fictivității achizițiilor este lipsită de suport probator. Analiza organului fiscal este focusată aproape exclusiv pe condiții de formă, iar nu pe fond, fără să fie făcută o analiză concretă a fiecărei prestări de servicii, a locului unde a fost această efectuată și a realității efectuării acesteia.

1.3. În susținerea celor afirmate, petenta invocă hotărârile CEJ în cauza C-277/14, Hotărârea CEJ în cauza C-18/13 Marks Pen EOOD, hotărârea CJE în cauzele reunite C-80/11 și C-142/11, hotărârea în cauza C-285/11, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1424/2013, precum și *principiul prevalenței substanței asupra formei*, respectiv *principiul neutralității TVA*.

1.4. Petenta citează prevederile art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1, art. 145 și art. 146 din Codul fiscal.

1.5. Referitor la efectuarea unei inspecții fiscale anterioare, respectiv emiterea Deciziei de reverificare nr. xxx, petenta afirmă: “Cu ocazia verificărilor efectuate nu s-a constatat nici un fel de probleme referitoare la deducerea cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor de la GC și LMT. Este adevărat că a fost emisă decizia de reverificare nr. xxx, numai că aceasta face trimitere la informații noi și necunoscute la data efectuării inspecției fiscale. Or, cu excepția adresei provenind de la IPJ Arad, nici unul dintre celelalte argumente nu au la baza informații noi care să nu fi fost cunoscute la data efectuării inspecției fiscale.”

Pe cale de consecință, atât timp cât în ceea ce privește GC și LMT SRL informațiile utilizate de organul fiscal nu sunt noi, acesta având la dispoziție aceleași documente și informații la data efectuării primei inspecții fiscale, reaprecierea naturii operațiunilor cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare este nelegală, încalcând principiul securității raporturilor juridice și determinând nulitatea deciziei de impunere.

Astfel, în opinia petentei, cheltuielile cu achiziția serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri fiind îndeplinite cumulativ cele două condiții, de fond și de formă, impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere, concluzia fiind că obligațiile fiscale suplimentare stabilite de către organul fiscal prin actele administrativ fiscale atacate, aferente achizițiilor de la GC SRL au fost determinate și calculate cu nerespectarea dispozițiilor legale precitate astfel că se impune anularea actelor administrativ fiscale și exonarea sa de la plata acestora.

2. În ceea ce privește *tranzacțiile realizate cu LMT SRL*, referitor la argumentele reținute de organul fiscal, petenta arată următoarele:

a) la data realizării achizițiilor LMT SRL avea cod valabil de tva, iar verificarea Revisal a persoanelor angajate legal, cu contract individual de muncă, nu era o obligație impusă legal de care să depindă exercitarea dreptului de deducere.

b) referitor la nedeținerea deconturilor de tva și a declarațiilor informative 394, petenta arată că nu era obligația sa, ci a organelor fiscale, să verifice conduita fiscală a LMT SRL, aceasta conduită neputând conduce la respingerea dreptului de deducere, în care petenta a fost de bună-credință;

c) modul de plată, atât timp cât este permis de legislația în vigoare, nu poate conduce la respingerea dreptului de deducere și nici la concluzia fictivității achizițiilor;

d) in decizia Halifax, CJE arata (a se vedea paragraful 86) ca trebuie sa existe mai mulți factori de natura obiectiva, din care sa rezulte ca scopul principal al tranzacției a fost urmărirea obținerii unui avantaj fiscal, statele membre putând lua masuri care sa prevină eventualele fraude sub condiția ca acestea sa nu submineze principiul neutralitatii tva (paragraful 92); Or, organul fiscal nu a analizat toate imprejurarile relevante pentru constatarea realitatii operațiunilor comerciale. Astfel, acesta nu a verificat susținerile reprezentantului contribuabilului, care in declarația data in cursul inspecției fiscale a indicat locul prestării serviciilor (punere in funcțiune sistem acces pietonal si parcare Ocna Sibiu si relocare rețele electrice autostrada Arad-Nadlac lot II);

e) beneficiarii finali, au recepționat lucrările, in care erau incluse si cele efectuate de către LMT SRL, fara obiectiuni, neputand exista suspiciunea ca acestea ar fi fost participante la un lanț fraudulos sau ca ar fi recepționat si plătit lucrări fictive.

f) cat timp realitatea serviciilor prestate poate fi constatat atat din documentele justificative prezentate cat si din verificarea la fata locului a realizării acestora sau din coroborarea documentelor de recepție a lucrărilor incheiate de toate părțile lanțului contractual, considerarea fictivitatii achizițiilor este liXXXta de suport probator.

Analiza organului fiscal este focusata aproape exclusiv pe condiții de forma, iar nu pe fond, fara sa fie făcută o analiza concreta a fiecărei prestări de servicii, a locului unde a fost aceasta efectuata si a realitatii efectuării acesteia.

Jurisprudenta CEJ si dispozițiile legale prezentate la punctul 1 isi pastreaza valabilitatea, respectiv argumentele cu privire la inspecția fiscală ulterioară si decizia de reverificare se aplica si LMT SRL.

3. În ceea ce privește privește tranzacțiile realizate cu EB SRL, referitor la argumentele reținute de organul fiscal, petenta motivează identic, reiterând susținerile de la pct. 2, și arătând că Jurisprudenta CEJ si dispozițiile legale prezentate la punctul 1 isi pastreaza valabilitatea.

4. Referitor la cheltuielile aferente reparațiilor și amenajărilor de la sediul societății, precum și cele de la punctul de lucru situat în Cheltuieli efectuate pentru repararea sau înlocuirea unor componente.

Petenta afirmă în cuprinsul contestației ca nu contesta suma de XXX lei, reprezentând procentul de 5% din tva apreciat ca fiind nedeductibil.

De asemenea, petenta arata ca prevederile art. 21, alin. 3, litera m din Codul fiscal stabilesc deductibilitatea cheltuielilor de intretinere, reparații si funcționare, aferente unui sediu aflat in proprietatea unei persoane fizice, acestea fiind deductibile in limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății;

Din dispozițiile pct. 107 din Ordinul 3055/2009 rezulta ca cheltuielile care nu au drept scop modernizarea spațiului, ci care au drept scop intretinerea sau

repararea acestuia sunt recunoscute drept cheltuieli deductibile, fiind incluse in cheltuieli ale perioadei.

Petenta, în anexa nr. 1 la contestație, a evidențiat distinct toate lucrările efectuate la cele doua imobile, rezultând că, cheltuielile efectuate de către EC SRL au drept scop fie reparații aduse imobilului, ca urmare a deteriorărilor produse ca efect a utilizării acestuia, fie cheltuieli de intretinere a bunului, necesar a fi efectuate periodic.

5. În ceea ce privește deducerea cheltuielilor și a TVA aferente unor achiziții de bunuri care nu ar fi fost destinate realizării de operațiuni taxabile. Referitor la facturile fiscale deținute în copie. Respingerea dreptului de deducere privind cheltuielile de școlarizare.

5.1. In ceea ce privește facturile fiscale deținute in copie petenta arată că atat timp cat regimul juridic al TVA este unul neutru, taxa netrebuind sa constituie un cost pentru afacere, si cat timp nu exista nici un fel de dubiu sub aspectul realitatii tranzacțiilor precum si a faptului ca achizițiile au fost efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, EC SRL are drept de deducere a cheltuielilor si a TVA aferente acestor achiziții. De asemenea, condiția autenticității originii facturii fiscale este îndeplinita, lipsind orice dubiu cu privire la faptul ca factura a fost emisa de către furnizorul identificat in cuprinsul acesteia.

Societatea in susținerea celor afirmate invoca hotararea CEJ in cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV.

5.2. Referitor la natura bunurilor achiziționate, cheltuieli considerate nedeductibile de către organul fiscal, în opinii petentei, nu exista nici o prezentare a împrejurărilor de fapt pe care sa se fundamenteze concluzia organului fiscal.

Petenta depune în probațiune, anexa nr. 2 la contestație, planșe foto cu o parte din bunurile achiziționate, din care rezulta destinația acestora, exemplificând în acest sens următoarele:

- ansamblul mobilier achiziționat de la ADT SRL fiind folosit la punctul de lucru al EC;
- mobilier achiziționat de la PF BE, care conține bibliorafturi cu documentele societății;
- combina frigorifică folosită la punctul de lucru al societății;
- set de masa se regăsește la punctul de lucru al societății, masa și băncile fiind folosite de angajați

Astfel, din analiza naturii bunurilor achiziționate, în opinia petentei, aceste cheltuieli constau in achiziții de piese de mobilier care au avut drept scop dotarea spațiilor in care isi desfasoara firma activitatea, astfel ca toate aceste achiziții au fost efectuate in scopul operațiunilor taxabile.

In ceea ce privește cheltuielile cu școlarizarea, petenta a depus în fotocopie, adeverința emisa de facultate, actul adițional la contractul de studii din care rezulta facultatea la care este student angajatul societății PA, specializare care are legătură

cu domeniul inginerie, astfel societatea considera ca aceste cheltuieli se incadreaza in art. 21, alin, 2, lit. h din Codul fiscal.

6. În ceea ce privește cheltuielile atribuibile autovehiculelor. Cheltuielile aferente achizițiilor de combustibil, de autoturisme, a celor privind ratele de leasing și privind reparațiile efectuate precum și a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar, petenta arată următoarele:

Referitor la cheltuielile cu achiziția combustibilului și la celelalte cheltuieli aferente vehiculelor rutiere, în opinia petentei, nu datoreaza obligații fiscale suplimentare aferente achizițiilor de combustibil, a ratelor de leasing și a reparațiilor etc., întemeindu-și susținerile pe prevederile art. 21, alin. 4, lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 492 și pct. 451 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal.

De asemenea, analizând cheltuielile aferente vehiculelor indicate în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscală, pentru care s-a apreciat că ar exista o deductibilitate limitată, petenta precizează următoarele:

- autoturismul cu numărul de înmatriculare SSS, Mazda, folosit exclusiv de către angajații firmei pentru deplasări în legătură cu serviciul și care au legătură exclusivă cu activitățile economice desfășurate de către EC. Din cuprinsul certificatului de înmatriculare, rezulta categoria vehiculului-autoutilitara-prin urmare acesta prin natura sa poate fi folosit decât în scopul desfășurării de activități economice;

- autoturismul cu numărul de înmatriculare EEE, folosit de către administratorul și directorul societății, domnul PSI, care desfășoară și activități specifice agenților de vânzări, astfel cum sunt definite în normele metodologice, respectiv: negocierea condițiilor contractuale privind achizițiile făcute de societate, urmărirea modului de derulare a raporturilor contractuale, monitorizarea clienților și prospectarea pieței în vederea identificării unor noi parteneri. Din înscrisurile anexate: contract individual de muncă și fișa postului rezulta că acesta este angajat în funcția de director general, având drept atribuții desfășurarea activităților descrise mai sus;

- autoturismul cu numărul de înmatriculare VVV, respectiv WWW, folosite de către angajatul societății, domnul PA, care potrivit fișei postului, anexate contestației, desfășoară activități specifice agenților de vânzări, astfel cum sunt acestea definite în normele metodologice, respectiv: identificarea de noi clienți, prospectarea pieței relevante în vederea creșterii cotei de piață:

- pentru toate deplasările au fost întocmite foi de parcurs, în care sunt indicate locul deplasării și kilometri parcurși. Chiar dacă pot fi identificate situații în care numărul de kilometri indicat să nu corespundă cu distanțele pe rutele indicate, acestea se datorează unor erori materiale și nu pot conduce la respingerea dreptului de deducere și reținerea unei deductibilități limitate.

În ceea ce privește deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată aferentă autoturismului BMW achiziționat în luna decembrie 2013, petenta precizează că acest autoturism cu numărul de înmatriculare VVV, a fost folosit exclusiv în scopul activităților economice desfășurate de către EC aspect care rezulta din foile de parcurs întocmite precum și din faptul că acesta a fost folosit de o persoană care desfășura activități specifice agenților de vânzări.

Pe cale de consecință, petenta consideră că sunt întrunite condițiile legale pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor aferente cheltuielilor atribuibile vehiculelor firmei, precum și a taxei pe valoare adăugată aferente, astfel că în opinia sa, constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate, obligațiile fiscale stabilite suplimentar nefiind datorate de către EC.

De asemenea, ulterior formulării contestației, cu adresa FN înregistrată la A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală sub nr. XXX, petenta a depus în susținerea contestației următoarele înscrisuri: fișa postului, contractele individuale de muncă, acte adiționale și anexe la acestea, pentru dl. PSI și PA, anghajați ai EC SRL; precum și contractul de comodat pentru autoturismul ZZZ, planșa foto și certificatul de înmatriculare al autoutilitareii cu numărul de înmatriculare XXX.

I.B. Petenta EC S.R.L. a formulat contestație împotriva **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX** pentru suma de **Y1 lei** reprezentând penalități de nedeclarare, precum și a **Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX** pentru suma de **Y2 lei**, Dosar fiscal nr. XXX, emise de A.J.F.P. Arad, solicitând admiterea contestației, anularea actelor atacate, precum și exonerarea de plată obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, pentru următoarele motive:

1. Petenta arată că prin cele două decizii, având același număr, s-au stabilit în sarcina sa, obligații fiscale accesorii, constând în: dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare, obligația de plată stabilită suplimentar fiind de **YYY lei**, accesorii calculate ca urmare a obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar prin decizia nr. F-AR XXX.

Petenta redă în cuprinsul contestației prevederile art. 50 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală

De asemenea, petenta arată că a formulat contestație împotriva obligațiilor fiscale principale, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice având număr de înregistrare F-AR XXX, iar accesoriile constând în penalități de întârziere, dobânzi și penalități de nedeclarare au fost calculate prin raportare la debitele principale stabilite suplimentar prin decizia nr. F-XXX, însă până la data prezentei contestații nu i-a fost soluționată contestația formulată împotriva deciziei nr. F-AR XXX.

2. Petenta arată că, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 09.12.2012, a mai fost subiectul verificării modului de respectare a dispozițiilor fiscale privind impozitul pe profit și TVA în perioada 01.01.2009 - 30.06.2012. Cu ocazia verificărilor efectuate nu s-au constatat nici un fel de probleme referitoare la deducerea cheltuielilor și a tva aferente achizițiilor de la GC și LMT. Este adevărat că a fost emisă decizia de reverificare nr. xxx, numai că aceasta face trimitere la informații noi și necunoscute la data efectuării inspecției fiscale. Or, cu excepția adresei provenind de la IPJ Arad, în opinia petentei, nici unul dintre celelalte argumente nu au la bază informații noi care să nu fi fost cunoscute la data efectuării inspecției fiscale.

În acest sens, într-un litigiu având drept obiect datorii vamale, ICCJ a apreciat că efectuarea unui control ulterior, în condițiile în care organele vamale au avut toate informațiile și documentele la data efectuării primului control, încalcă principiul securității juridice. Pentru a fi respectat acest principiu al securității juridice este necesar ca practica administrativă să fie una consecventă.

Principiul proporționalității, consacrat inclusiv în practica C.E.J., presupune ca protecția interesul general și măsurile sancționatorii (în această situație penalitățile de întârziere, dobânzile și penalitățile de nedeclarare) să nu fie disproporționate față de gravitatea încălcării care se impută contribuabilului.

Or, intervalul de calcul și quantumul accesoriilor fiscale în prezenta cauză este direct determinat de conduita organelor fiscale, care inițial au apreciat că dreptul de deducere a tva și a cheltuielilor aferente achizițiilor de la LMT și GC SRL a fost corect exercitat, pentru ca ulterior, în cadrul unei noi inspecții fiscale să ajungă la o concluzie contrară. În acest context, suportarea de către contribuabil a accesoriilor stabilite reprezintă o sarcină disproporționată, în condițiile în care quantumul ridicat a acestora nu este consecința culpei sale, dimpotrivă în urma primei inspecții fiscale acesta a avut convingerea că a procedat corect prin exercitarea dreptului de deducere.

Pe cale de consecință, petenta apreciază că atâta timp cât în ce privește GC și LMT SRL informațiile utilizate de organul fiscal nu sunt noi, acesta având la dispoziție aceleași documente și informații la data efectuării primei inspecții fiscale, stabilirea de accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în raport de operațiunile comerciale desfășurate cu aceste societăți, încalcă principiul proporționalității.

Referitor la penalitățile de nedeclarare, petenta arată că acestea nu se află în ipoteza prevăzută la art. 181 din Legea nr. 207/2015 deoarece a declarat în mod corect obligațiile fiscale datorate.

II. A. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR XXX încheiată la EC S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare.

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

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01/01/2011-31/12/2015, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă totală de X1 lei.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01/01/2011-30/06/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de XXX lei, din care petenta contestă numai suma de X2 lei.

B. Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX, Dosar fiscal nr. XXX, în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentei EC S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă de totală de Y1 lei, constând în penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-AR XXX emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei EC S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de X3 lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

Prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX** organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de Y2 lei constând în dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA, ca urmare a Deciziei de impunere nr. F-AR XXX emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în

sarcina petentei EC S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de X3 lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

III. EC S.R.L. cu sediul social în XXX, este înregistrată la O.R.C. sub nr. XXX, are cod unic de înregistrare XXX, cod CAEN 4321 - „Lucrări de instalații electrice”.

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

1. Referitor la suma totală de XXX lei reprezentând: impozit pe profit în sumă de Y lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care conform adresei din Dosar nr. XXX/2016 din 30.05.2017 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/09.06.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „.....”

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. În perioada 05.07.2011-30.07.2012 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma de lei, respectiv TVA în suma de lei (anexa nr. 1 la RIF) reprezentând prestări servicii în construcții (săpătura manuală, săpătura utilaj, turnat beton, compactare teren, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj) de la societatea GC S.R.L. (CUI) cu sediul în Arad, Soseaua Curticiului, Km 4, ferma, jud. Arad, având ca asociat pe domnul KCW, respectiv administrator judiciar IPURL.

De asemenea, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 409 „Avansuri” factura nr./15.12.2011, emisă pentru valoarea totală de lei cu TVA aferentă în sumă de lei. Ulterior, acest avans a fost stornat de către societatea GC S.R.L. conform facturii nr./29.07.2012, dată la care societatea anterior menționată era deja declarată inactivă.

Din consultarea datelor disponibile în aplicația fiscnet.ro, s-a constatat că GC SRL a fost declarată inactivă din data de 08.06.2012 ca urmare a neindeplinirii obligațiilor declarative, respectiv începând cu data de 19.09.2013 se afla în insolvența conform documentului nr.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx și aplicația REVISAL, s-a constatat faptul că societatea nu a avut niciodată salariați, nu a depus deconturile de TVA și nu a depus declarațiile informative cod 394, aferente perioadei în care a desfășurat tranzacții cu societatea EC SRL (sem. II 2011 și perioada 01.01.2012-31.07.2012).

De asemenea, conform aplicației fiscnet.ro, petenta a făcut obiectul unei acțiuni de control din partea A.N.A.F., în perioada 14.12.2012-08.01.2013, având ca obiect verificarea taxei de valoarea adăugată aferentă perioadei 11.03.2011-08.06.2012, respectiv a impozitului pe profit aferent perioadei 11.03.2011-08.06.2012, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale s-a constatat că societatea GC nu desfășoară activitate la sediul social declarat, respectiv „nu a condus evidența contabilă și nu a depus declarații de impozite și taxe cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor și taxelor”. Având în vedere nedeclararea obligațiilor datorate bugetului de stat de natură impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au considerat că pot fi întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni, fiind comunicat organelor de urmărire penală prejudiciu în sumă totală de ... lei.

În urma efectuării controlului inopinat efectuat la EC SRL în perioada 13.10.2016-20.10.2016, s-a constatat faptul că documentele referitoare la tranzacțiile efectuate cu GC S.R.L. au fost ridicate în original de către organele cercetare penală din cadrul I.P.J. Arad - Serviciul de Investigare a Fraudelor în baza procesului verbal din data de 15.10.2013.

Prin transmiterea adresei înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF ..., s-a solicitat sprijinul Inspectoratului de Poliție Județean Arad în vederea punerii la dispoziția echipei de control a documentelor ridicate, respectiv comunicarea stadiului în care se află cercetările în dosarul penal .../2013, precum și dacă în urma cercetărilor se confirmă sau nu realitatea operațiunilor efectuate cu GC S.R.L..

Prin adresa nr. ..., înregistrată la AIF Arad sub nr. ARG_AIF ..., I.P.J. Arad Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, a comunicat faptul că, documentele ridicate se pot consulta la dosarul cauzei, respectiv se pot ridica în original, deoarece cercetările în dosarul penal .../2013 nu au fost încă finalizate.

Drept urmare, prin adresa înregistrată la AIF sub nr. ARG_AIF Arad .../13.01.2017, organele de inspecție fiscală au solicitat I.P.J. Arad, transmiterea documentelor ridicate (facturi, chitanțe, situații de lucrări, contracte), respectiv comunicarea constatărilor cu privire la operațiunile economice derulate de către/pe seama GC SRL.

Astfel, IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalității Economice au transmis prin adresa nr. .../25.01.2017, înregistrată la AIF Arad sub nr. ARG_AIF .../01.02.2017, un dosar conținând documentele contabile solicitate, și au comunicat că urmare verificărilor, organul de cercetare penală „nu a identificat pe santierele societății în cauză, desfășurate pe Autostrada Arad-Timisoara, alți angajați în afara celor ai SC EC SRL”.

Ulterior analizării documentelor transmise de către IPJ Arad Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, acestea au fost returnate cu adresa înregistrată la AIF Arad sub nr. .../08.02.2017.

De asemenea, din consultarea aplicației www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanțuri, s-a constatat faptul că societatea GC SRL nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț) pentru anii 2011 și 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Cu ocazia controlului inopinat efectuat de către organele de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale la societatea EC S.R.L., societate cu care operatorul economic GC S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achiziții de servicii în domeniul construcțiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, au fost solicitate informații referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum și informații referitoare la: identificarea persoanelor împuternicite a furnizorului în relație cu EC SRL, identificarea resurselor materiale și umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Astfel, există posibilitatea ca achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor constând în săpătura manuală, săpătura utilaj, imprastiat și tasat pământ, închiriere utilaj, etc. să nu reprezinte operațiuni comerciale reale, transparente și legale, facturile întocmite de către S.C. GC S.R.L. putând reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea EC S.R.L.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, s-au considerat a fi nedeductibile cheltuielile aferente facturilor emise de GC SRL în sumă totală de lei respectiv TVA aferentă în suma totală 313.973 lei (anexa nr. 2 la RIF).

II. În perioada 01.09.2011-26.07.2012 petenta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei și TVA în suma de lei (anexa nr. 1 la RIF), reprezentând prestări servicii în construcții (săpătura manuală, săpătura utilaj, imprastiat pământ, imprastiat/tasat nisip, închiriat utilaj) de la societatea LMT S.R.L. (CUI ...).

Societatea - radiată din cursul lunii iunie 2015, a deținut sediul legal declarat în XXX și a avut obiect de activitate legal declarat „Comert cu amanunțuri în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun” respectiv „Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal”, având ca asociat pe dl.SCL și dl.DID.

Societatea LMT S.R.L. a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi în cursul lunii martie 2014 în urma propunerii organelor de inspecție fiscală. De asemenea, societatea a făcut obiectul unui singur control inopinat din partea autorității fiscale.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, C-lynx și aplicația REVISAL, s-a constatat faptul că societatea nu a avut niciodată salariați, nu a depus deconturile de TVA, respectiv societatea LMT S.R.L. în calitate de furnizor

nu a confirmat derularea de operațiuni comerciale cu partenerul EC S.R.L. prin înscrierea acestora în cuprinsul declarațiilor informative cod 394, aferente perioadei în care s-au desfășurat tranzacții (sem. II 2011 și perioada 01.01.2012-26.07.2012).

De asemenea, urmare a analizării bazelor de date ale ANAF C-lynx, s-a constatat faptul că nici o societate nu declară livrări de bunuri sau servicii către LMT SRL în cuantum care ar putea justifica prețurile de servicii ulterior facturate către EC SRL.

Cu ocazia prezentei inspecției fiscale, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale la societatea EC S.R.L., societate cu care operatorul economic LMT S.R.L. a derulat operațiuni economice constând în achiziții de servicii în domeniul construcțiilor, în baza art.113 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad, au solicitat informații referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate cu furnizorul respectiv precum și informații referitoare la: identificarea persoanelor împuternicite a furnizorului în relație cu EC SRL, identificarea resurselor materiale și umane utilizate de furnizor, identificarea locației unde au fost prestate serviciile.

Astfel, există posibilitatea ca achizițiile de servicii în domeniul construcțiilor constând în săpătura manuală, săpătura utilaj, imprastiat și tasat pământ, închiriere utilaj, etc. să nu reprezinte operațiuni comerciale reale, transparente și legale, facturile întocmite de către S.C. LMT S.R.L. putând reprezenta documente fictive care se interpun doar la nivelul scriptic al circuitului documentelor, cu rolul de a justifica înregistrarea cheltuielilor și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe profit și TVA de către societatea EC S.R.L.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, s-au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente facturilor emise de LMT SRL în sumă totală de ... lei, respectiv TVA aferentă în suma totală de ... lei (anexa nr. 2 la RIF).

III. În perioada 01.04.2011-30.04.2011 petenta a înregistrat în evidența sa contabilă în contul 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de 91.193 lei, (anexa nr. 1 la RIF). reprezentând prestări servicii în construcții de la societatea EB S.R.L. (CUI ...) cu sediul în XXX, respectiv domiciliul fiscal în XXX, societate având ca asociat pe domnul BF, respectiv administrator domnul TCN.

Din consultarea datelor disponibile în aplicația fiscnet.ro, s-a constatat că SC EB SRL a fost declarată inactivă de către inspecția fiscală din data de 18.05.2011.

Cu ocazia inspecției fiscale anterioare efectuate la societatea EC SRL având ca obiect verificarea impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2009-30.06.2012 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2009-30.09.2012, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată nedeductibile, aferente facturilor emise de către EB SRL începând cu data 18.05.2011.

Conform datelor disponibile din aplicația fiscnet.ro, aplicația REVISAL, s-a constatat faptul ca societatea nu a avut niciodata salariati, nu a depus deconturile de TVA si nu a depus declaratiile informative cod 394, aferente perioadei in care a desfasurat tranzactii cu societatea EC SRL (sem. I si II 2011).

De asemenea, din consultarea aplicației www.mfinante.ro - Informații fiscale și bilanțuri, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea EB SRL nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț) pentru anii 2011 și 2012, fapt de natură a argumenta în direcția caracterului ilicit al operațiunilor economice efectuate.

Având în vedere cele descrise, rezultă faptul că există posibilitatea ca operațiunile comerciale consemnate în cuprinsul facturilor care au fost/ar fi fost emise de societatea EB SRL să nu fi existat niciodată în realitate, prin evidențierea lor în contabilitatea societății EC S.R.L. creându-se doar aparența existenței unor achiziții de prestări de servicii.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 11, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, aferent anului 2011, s-au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente facturilor emise de EB SRL în sumă totală de ... lei, respectiv TVA aferentă în suma de lei (anexa nr. 2 la RIF).

În concluzie, în urma inspecției fiscale parțiale s-a constatat că petenta nu ar avea drept de deducere pentru suma totală de ... lei, reprezentând cheltuieli posibil a fi fictive, precum și nu ar avea dreptul de a deduce TVA în sumă de ... lei, reprezentând achiziții posibil a fi fictive înregistrate de către petentă în relațiile cu societățile GC S.R.L., LMT S.R.L. și EB S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au considerat că tranzacțiile derulate cu societățile GC S.R.L., LMT S.R.L. și EB SRL, au avut drept consecință diminuarea cuantumului impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat.

Astfel, prejudiciul total stabilit în sarcina petentei prin încălcarea prevederilor legale precitate, fiind în sumă de lei reprezentând debite fiscale stabilite suplimentar din care impozit pe profit stabilit în sumă de Y lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. .../08.03.2017, în legătură cu starea de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la EC S.R.L., urmare căreia s-a întocmit Decizia de impunere nr. F-AR nr. XXX emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele fiscale constituindu-se parte civilă față de făptuitorul PSI, cetățean român, CNP ..., cu domiciliul în loc. ..., în calitate de administrator al EC SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, reprezentând: Y lei impozit pe profit și ... lei taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR XXX, la dosarul cauzei existând o fotocopie a Sesizării penale nr. .../08.03.2017 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către EC S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. .../17.01.2017, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. .../08.03.2017.

Prin adresa Dosar nr. XXX/2016 din 30.05.2017 înregistrată la Direcția Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX/09.06.2017, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „.....”

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

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

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

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

(...)

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

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

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

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

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR XXX, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, a constatat ca, petenta a evidențiat în actele contabile cheltuieli și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent unor tranzacții cu firmele GC S.R.L., LMT S.R.L. și EB S.R.L. de pe raza județului Arad, firme în legătură cu care, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că unele au fost declarate inactive, nu și-au îndeplinit obligațiile declarative, au fost radiate, ca nu au înregistrat achiziții de bunuri sau servicii în cuantumul sumelor care ar putea justifica livrarea ulterioară către petentă și ca există suspiciunea ca aceste firme au fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând partenerilor dreptul de a diminua masa impozabilă a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli și au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În baza acestor constatări, s-a emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Arad, Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX și Decizia de impunere F-AR nr. XXX, prin care s-a stabilit în sarcina EC SRL diferențe de impozit pe profit și TVA, stabilite suplimentar în legătură cu operațiunile derulate cu firmele GC S.R.L., LMT S.R.L. și EB S.R.L.

Potrivit Sesizării penale nr. .../08.03.2017 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a sesizat organele de urmărire și cercetare penală, în legătură cu înregistrarea în actele contabile a unor cheltuieli care ar putea avea la bază operațiuni nereale, netransparente și nelegale prin înregistrarea unor facturi emise de diverse firme existând posibilitatea ca acestea să fi fost înființate în vederea producerii unor fraude fiscale, prin furnizarea de documente facilitând deducerea ilicită de TVA și diminuarea masei impozabile, stare de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR XXX care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-AR nr. XXX.

Astfel, potrivit Sesizării penale nr. .../08.03.2017 existentă în copie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală Arad s-a constituit parte civilă față de făptuitorul PSI, cetățean român, CNP ..., cu domiciliul în loc. ..., în calitate de administrator al EC SRL, și partea responsabilă civilmente EC SRL, pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei, reprezentând: Y lei impozit pe profit, ... lei taxă pe valoarea adăugată, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR XXX.

Astfel, potrivit sesizării penale nr. .../08.03.2017 există suspiciuni că numitul PSI, în calitate de administrator al S.C. EC.R.L a produs un prejudiciu proprietății publice în sumă de ... lei, fapt pentru care Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis actele de control organelor de urmărire și cercetare penală în scopul identificării existenței sau inexistenței faptelor infracționale.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecării, se reține că, între datoria fiscală contestată de către petentă reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de **XXXlei**, inclusă în suma în legătură cu care autoritatea fiscală s-a constituit parte civilă, stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere F-AR nr. XXX emisă în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR nr. XXX și stabilirea naturii infracționale a faptelor săvârșite de administratorul petentei aflat în cercetare penală privind prejudiciul calculat în sumă totală de **... lei**, constând în impozit pe profit în sumă de Y lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, care fac obiectul sesizării penale, exista o interdependentă de care depinde soluționarea cauzei.

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

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se

dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

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

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

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

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțată, ținând seama de faptul că Sesizarea penală nr. .../08.03.2017 a cărei stare de fapt este descrisă în Raportul de inspecție fiscală F-AR nr. XXX care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr. XXX, contestată, au fost transmise Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea soluționării cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii, așa cum a astătuat în mod constant chiar Înalta Curte de Casație și Justiție – Decizia nr. 2307/2017.

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

A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi cu soluționarea cauzei pentru suma totală de **XXXlei**, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **Y lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Z lei**, ulterior pronunțării în cauză a unei soluții penale definitive, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-AR nr. XXX privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru suma totală de **XXXlei**, reprezentând: impozit pe profit în sumă de **Y lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Z lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:*

“[...]”

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. XXX/2016 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

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

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

2. În ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei, suma contestată de către petentă conform motivelor prezentate în contestația formulată, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă cheltuielile efectuate de petentă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, și dacă beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă.

Referitor la pct. 4 din contestația formulată, cu privire la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferent unor reparații și amenajări de la sediul societății precum și cele de la punctul de lucru situat în ..., anexa 1 la contestația formulată, se rețin următoarele:

***În fapt,** în perioada 2012 – 2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli în sumă totală de ... lei (anexa nr. 7 la RIF), constând în cheltuieli aferente reparațiilor și amenajărilor la sediul societății situat în orașul ..., respectiv la punctul de lucru situat tot în localitatea P.*

***În drept,** în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art.21 alin. (1) și (3) lit. m), art.24 alin. (1), alin. (3) lit. a) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :*

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop”

Norme metodologice:

“ART. 21 al.3 m)

37. În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente.”

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.

(...)

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

(...)

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;”

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

Astfel, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, sunt deductibile limitat, respectiv în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop, potrivit legii.

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

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

a) operațiuni taxabile;”

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, petenta pretinde diminuarea masei profitului impozabil și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu reparațiile și amenajările atât la sediul societății, cât și la punctual de lucru al acesteia, ambele situate în orașul P, în condițiile în care investițiile efectuate la mijloacele fixe utilizate se recuperează prin intermediul amortizării (prin majorarea valorii mijlocului fix în cazul celor deținute în proprietate) și nu reprezintă cheltuieli ale perioadei.

Conform prevederilor pct. 94 alin.(2) din O M.F.P. nr.1752/2005 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E.: „sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub

forma cheltuielilor ulterioare”, condiția expres precizată de încadrarea legală precizată constând în necesitatea ca aceste investiții „să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial” iar respectivele beneficii se pot realiza „fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că referitor la cheltuielile aferente reparațiilor și amenajărilor la sediul societății situat în orașul, care în fapt este și domiciliul asociatului unic și administratorului petentei, dl. PSI, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF Arad, au solicitat aceste informații cu privire la procentul din suprafața totală a spațiului utilizat de către societate.

Reprezentantul legal al petentei, domnul PSI, a precizat următoarele: „începând cu anul 2007, EC SRL are sediul social într-un imobil din P, ..., fiind proprietar asociatului unic PSI. Până la data de 30.06.2016, imobilul a fost folosit în proporție de 95% de societate și în proporție de 5% în interes personal ...”

Conform informațiilor înscrise în ORC Arad, activitatea desfășurată de petentă la sediul social de la adresa P, este cea de depozitare, “cod 6312-Depozitări”.

Astfel, în condițiile în care petenta are încheiat cu dl. PS, proprietarul imobilului situat în, contractul de comodat pe perioada nedeterminată, în conformitate cu prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta avea obligația înregistrării și recuperării din punct de vedere fiscal a cheltuielilor de îmbunătățire prevăzute la art. 24 alin. (3) lit. a) și art. 24 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a mijloacelor fixe deținute în proprietate/comodat prin intermediul amortizării.

Drept urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale precitate, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul amortizării deductibile aferente cheltuielilor înregistrate de către societate privind amenajarea imobilelor situate în orașul, respectiv în P, ..., ținând cont de perioada de amortizare a clădirilor administrative prevăzute în Catalogul aprobat prin HG 2139/2006, respectiv pe o perioadă de 40 de ani începând cu octombrie 2012.

Astfel, aferent perioadei verificate organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe profit, cheltuielilor cu amortizarea aferente amenajărilor la mijloace fixe în cuantum de ... lei, din totalul de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au considerat suma de ... lei, cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 01.10.2012-31.12.2015.

Ținând cont de informațiile prezentate de către dl. PSI, în calitate de reprezentant legal al petentei, acesta fiind și proprietarul imobilului, având domiciliul la sediul firmei, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de bunuri necesare amenajării sediului

social, aplicând procentul de 5% asupra taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 21, alin. (3), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere că petenta a încălcat prevederile art.21, alin. (3), lit. m), respectiv art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat suma de XXX lei drept TVA nedeductibilă.

Se reține că, în cuprinsul contestației petenta afirmă: “nu înțelegem să contestăm suma de XXX lei, reprezentând procentul de 5% din TVA apreciat ca fiind nedeductibil”.

Conform prevederilor art. 107, alin. 2 din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene “Cheltuielile cu lucrările de reparații, altele decât cele menționate la alin. (1), efectuate potrivit condițiilor tehnice de exploatare a activelor respective, care au ca rezultat îmbunătățirea parametrilor tehnici sau sunt indispensabile, la intervale regulate, pentru a asigura continuarea exploatarei activelor la parametri normali se includ în valoarea activului respectiv.”

De asemenea, conform art. 111 alin. 2 din același act normativ “Investițiile efectuate la Imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv”.

Deoarece, societatea EC SRL are încheiat contractul de comodat pe perioada nedeterminată cu proprietarul imobilului care are domiciliul la sediul firmei, pentru spațiul în care se afla sediul social, în conformitate cu prevederile art. 24, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta avea obligația înregistrării și recuperării din punct de vedere fiscal a cheltuielilor de îmbunătățire prevăzute la art.24 alin.(3) lit.a) și art.24 alin.(3) lit.d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a mijloacelor fixe deținute în proprietate/comodat prin intermediul amortizării.

Din documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, precum și a stării de fapt descrisă, faptul că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent **cheltuielilor nedeductibile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă**, în condițiile în care lucrările au fost efectuate de petentă atât la sediul său social – aflat în proprietatea asociatului său unic care are și calitatea de administrator și este în fapt și domiciliul

său - cât și la punctul său de lucru situat în aceeași localitate, având în vedere obiectul principal de activitate al petentei, acela de “lucrări de instalații electrice”.

Astfel, pretențiile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în cauza dedusă judecării, având în vedere ca petenta nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care contestația urmează să fie *respinsă ca neîntemeiată* pentru acest capăt de cerere privind impozitul pe profit și TVA stabilită suplimentar aferent cheltuielilor cu reparațiile și amenajările de la sediul societății, precum și de la punctul de lucru al petentei situate în aceeași localitate, neprobând necesitatea efectuării acestor operațiuni de amenajare la cele două imobile, raportat la obiectul său principal de activitate - “lucrări de instalații electrice”.

Referitor la pct. 5 din contestația formulată, cu privire la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferent unor achiziții de bunuri care nu ar fi fost destinate realizării de operațiuni taxabile. Referitor la facturile fiscale deținute în copie. Respingerea dreptului de deducere privind cheltuielile de școlarizare, anexa 2, anexa 3 și anexa 5 la contestație, se rețin următoarele:

Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile la calculul masei profitului impozabil și nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă cheltuielilor cu achiziții de bunuri considerate de organele de inspecție fiscală ca nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă achiziții în sumă totală de ... lei în baza unor facturi emise de diverși furnizori reprezentând contravaloarea unor bunuri în legătură cu care nu demonstrează că sunt destinate să fie folosite în scopul operațiunilor impozabile, în suma de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei aferentă perioadei verificate.

Totodată, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă achiziții în baza unor facturi în copie, precum și cheltuieli privind școlarizarea d-lui PA, fiul asociatului unic al petentei.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1), art.21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ART. 21 Cheltuieli

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

(...)

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

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

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

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

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

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

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

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

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

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

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu

excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

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

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

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

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

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

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

In prezenta cauza, organele de inspecție fiscala au stabilit ca EC SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta facturilor de bunuri și servicii pentru amenajare imobilelor, pe motiv ca petenta nu a justificat cu documente faptul ca achizițiile au fost efectuate in scopul realizării de operațiuni taxabile, asa cum stipulează dispozițiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspecție fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a înregistrat in evidenta contabila un număr de facturi, reprezentând achiziții de bunuri care, potrivit susținerilor petentei, sunt destinate realizării de operațiuni taxabile ale petentei.

În susținerea contestației, petenta a depus împreună cu aceasta, planșe foto cu o parte din bunurile achiziționate, din care, în opinia sa, rezulta destinația acestora, exemplificând în acest sens următoarele:

- ansamblul mobilier achiziționat de la ADT SRL fiind folosit la punctul de lucru al EC;
- mobilier achiziționat de la PF BE, conținând bibliorafturi cu documentele societății;
- combina frigorifica folosita la punctul de lucru al societății;
- set de masa se regăsește la punctul de lucru al societății, masa si băncile fiind folosite de angajați.

Astfel, din analiza naturii bunurilor achiziționate, în opinia petentei, aceste cheltuieli constau in achiziții de piese de mobilier care au avut drept scop dotarea spatiilor in care isi desfasoara firma activitatea, astfel ca toate aceste achiziții au fost efectuate in scopul operațiunilor taxabile.

Referitor la planșele foto, reprezentând o parte din bunurile achiziționate, prezentate in anexa nr. 2 la contestație, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, acestea au fost considerate deductibile de către organele de inspecție fiscala si au urmat regimul cheltuielilor aferente sediului social, astfel ca organele de inspecție fiscala au procedat la calculul amortizării deductibile aferente cheltuielilor inregistrate de către societate privind amenajarea celor două imobile unde petenta are sediul social și punctual de lucru, ținând cont de perioada de amortizare a clădirilor administrative prevăzute in Catalogul aprobat prin HG 2139/2006, respectiv pe o perioada de 40 de ani incepand cu octombrie 2012.

Referitor la cheltuielile cu școlarizarea fiului asociatului unic al petentei, petenta a depus în fotocopie, adeverința emisa de Facultatea de Inginerie a UAV din Arad la 12.04.2017, Actul adițional la contractul de studii din care rezulta, în

opinia petentei că, facultatea la care este student angajatul petentei, PA, are legătură cu domeniul inginerie, astfel petenta considerând ca aceste cheltuieli se încadrează în art. 21, alin. 2, lit. h din Codul fiscal.

Din analiza acestora, rezultă ca Actul adițional la contractul de studii nu are număr, dată și nici semnăturile părților, de asemenea nu face referire la numărul contractului de studii. Mai mult, referitor la perioada la care se face referire în actul adițional FN/FD, precum și în adeverința emisă de facultate rezultă că aceasta este aferentă anului universitar 2016-2017, perioadă care nu făcut obiectul verificării de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, conform Contractului individual de muncă înregistrat la ITM sub nr. .../2009, dl. PA este angajat pe funcția de asistent manager, iar conform Fisei postului nr. .../09.09.2009 același domn PA este încadrat în postul de agent de vânzări. Conform actului adițional nr. .../06.04.2017 se modifică funcția salariatului PA de la asistent manager la agent de vânzări, apărând drept contradictorie starea de fapt susținută de petentă ca fiind existentă pe tot parcursul perioadei verificate, aceea că dl. PA este agent vânzări, cu ignorarea vădită a principiului general de drept *tempus regit actum*, fiul asociatului unic al petentei având act adițional prin care I se modifică funcția numai la 06.04.2017.

Drept urmare, referitor la cheltuielile cu școlarizarea salariatului PA, fiul asociatului unic și administrator al petentei, efectuată de către petentă, nu se justifică, respectiv toate documentele depuse de petentă nu sunt de natură a demonstra că aceste cheltuieli pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA au fost realizate în folosul operațiunilor impozabile ale petentei.

Referitor la susținerile petentei că achizițiile de piese de mobilier (birou, dulapuri și rafturi), combina frigorifică, set de masă cu bănci, au avut drept scop dotarea spațiilor în care își desfășoară activitatea firma, se constată că aceste susțineri nu constituie o dovadă suficientă pentru justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă acestor achiziții de bunuri, în lipsa dovezilor obiective din care să rezulte că bunurile achiziționate au fost destinate exclusiv activităților sale economice, respectiv, obiectul său de activitate "lucrări de instalații electrice".

Simpla achiziție a unor bunuri de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra ca acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, așa cum eronat susține petenta, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt**

destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)." Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să confirme **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere și **în beneficiul persoanei impozabile.**

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

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

- prin Decizia nr.1261/12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, într-adevăr, proba (dovada) achizițiilor efective a serviciilor, și necesitatea acestora, depinde de natura bunurilor, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o corelare a acestora cu natura achizițiilor în legătură cu specificul activității desfășurate, respectiv obiectul principal de activitate al petentei « lucrări de instalații electrice »

Referitor la pct. 6 din contestația formulată, cu privire la nerecunoașterea unor cheltuieli ca fiind deductibile la calculul masei profitului impozabil și a neacordării dreptului de deducere al TVA aferent unor achiziții de combustibil, a ratelor de leasing și a reparațiilor efectuate la autoturisme, precum și a cheltuielilor cu diferențe de curs valutar, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada 2011-2015, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile la calculul masei profitului impozabil și și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent reprezentând contravaloarea unor achiziții în sumă totală de ... lei, constând în:

- cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar, comisioane, respectiv cheltuieli cu asigurarea, aferente închirierii de mijloace de transport în baza unor contracte de leasing, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că acestea sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv nu a prezentat documentele justificative (foi de parcurs) întocmite corect așa cum prevede art. 21, alin. 4, lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 42² din HG nr. 44/2004 privind Normele de aprobare a Codului fiscal. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat suma de ... lei, cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei.

- De asemenea, în cursul lunii decembrie 2013, petenta și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferent achiziției unui autoturism marca BMW în valoare de ... lei și TVA aferentă în suma de ... lei. Având în vedere faptul că petenta a încălcat prevederile art. 145¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 451 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aprobare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentară în suma totală de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

*“ 49². În sensul prevederilor **art. 21** alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea **art. 145¹** din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».*

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin

următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

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

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

a) operațiuni taxabile;

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

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

"ART. 145¹

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

[...]

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

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

- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

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

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

Potrivit pct. 45¹ alin. (1), (2) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

*„(1) În aplicarea art. 1451 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, **cheltuielile cu combustibilul** utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea

vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal.

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

Din prevederile legale sus - citate rezulta ca, începând cu 01.07.2012, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, a fost limitata deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a dreptului de deducere al TVA, **la 50%**, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nelimitat** in cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și in cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

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

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

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, EC S.R.L. a înregistrat integral, în perioada 2012-2015, în categoria cheltuielilor deductibile la determinarea masei profitului impozabil, o serie de cheltuieli cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme, precum și și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Astfel, din documentele prezentate de petentă se constată că autovehiculele pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost utilizate de petentă exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens,

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

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că neacordarea integrală a deductibilității la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unor autoturisme, precum și cheltuieli înregistrate în urma derulării unui contract de leasing financiar și a TVA aferentă leasingului și cheltuielilor legate de vehiculele a avut la baza constatarea potrivit căreia acestea nu au fost efectuate exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, motiv pentru care pentru vehiculele pentru care nu s-a dovedit utilizarea lor exclusivă în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au aplicat deductibilitatea limitată la calculul masei profitului impozabil a cheltuielilor legate de autovehicule și a TVA aferentă în procent de 50%.

Petenta pretinde diminuarea masei profitului impozabil cu contravaloarea integrală a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile și exercitarea integrală a dreptului de deducere al TVA aferentă pentru autoturismele care aparțin unor angajați sau colaboratori ai petentei, pe motiv ca acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, fără însă a prezenta în susținerea celor afirmate documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură fiscală, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat și care să conțină toate informațiile obligatorii (scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) și care să demonstreze ca, într-adevăr, autovehiculele petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care legiuitorul a stabilit că, pentru a beneficia de deducerea integrală a cheltuielilor și TVA petenta avea obligația demonstrării ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere; or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin necompletarea foilor de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a cheltuielilor și a dreptului de deducere a TVA în procent de 50%.

Ca urmare, susținerea petentei că toate achizițiile de combustibil, contravaloarea ratelor de leasing și a reparațiilor, sunt pentru autoturismele aflate în proprietatea sa, fiind utilizate de către angajații firmei și exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație *pro-causa*, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Faptul ca autoturismele au fost utilizate exclusiv de către angajații firmei, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere ca **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele**

autoturisme folosite in interesul activității taxabile, cu excepțiile anume enumerate in textul articolului; altminteri, in măsura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se încadra in excepțiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clienților trebuie sa fie efectuata exclusiv in scop de intervenție, reparații, pază și protecție, curierat**, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*.

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

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

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

Referitor la autoturismele indicate în anexa nr. 6 la raportul de inspecție fiscala, pentru care s-a apreciat că ar exista o deductibilitate limitată de lege la 50%, petenta precizează următoarele:

- autoturismul cu numărul de inmatriculare SSS, Mazda, folosit exclusiv de către angajații firmei pentru deplasări in legătură cu serviciul si care au legătură exclusiva cu activitățile economice desfășurate de către EC. Din cuprinsul certificatului de inmatriculare anexat rezulta categoria vehiculului-autoutilitara, prin urmare acesta prin natura sa poate fi folosit decât in scopul desfășurării de activitati economice;

- autoturismul cu numărul de înmatriculare EEE, folosit de către administratorul si directorul societății, domnul PSI, care desfasoara si activitati specifice agenților de vanzari, astfel cum sunt definite in normele metodologice, respectiv: negocierea condițiilor contractuale privind achizițiile făcute de societate, urmărirea modului de derulare a raporturilor contractuale, monitorizarea clienților si prospectarea pieței in vederea identificării unor noi parteneri. Din înscrisurile anexate: contract individual de munca si fisa postului rezulta ca acesta este angajat

in funcția de director general, având drept atribuții desfasurarea activitatilor descrise mai sus;

- autoturismul cu numărul de inmatriculare VVV, respectiv WWW, folosite de către angajatul societății, domnul PA, care potrivit fișei postului, anexate contestației, desfasoara activitati specifice agenților de vanzari, astfel cum sunt acestea definite in normele metodologice, respectiv: identificarea de noi clienți, prospectarea pieței relevante in vederea creșterii cotei de piața:

- pentru toate deplasările au fost intocmite foi de parcurs, in care sunt indicate locul deplasării si kilometri parcurși. Chiar daca pot fi identificate situații in care numărul de kilometri indicat sa nu corespunda cu distantele pe rutele indicate, acestea se datoreaza unor erori materiale si nu pot conduce la respingerea dreptului de deducere si reținerea unei deductibilități limitate.

In ceea ce privește deducerea integrala a taxei pe valoarea adaugata aferenta autoturismului BMW achiziționat in luna decembrie 2013, petenta precizează ca acest autoturism cu numărul de inmatriculare VVV, a fost folosit exclusiv in scopul activitatilor economice desfășurate de către EC aspect care rezulta din foile de parcurs intocmite precum si din faptul ca acesta a fost folosit de o persoana care desfasura activitati specifice agenților de vanzari.

Pe cale de consecință, petenta consideră că sunt întrunite condițiile legale pentru deductibilitatea integrală a cheltuielilor aferente cheltuielilor atribuibile vehiculelor firmei, precum și a taxei pe valoare adăugată aferente, astfel că în opinia sa, constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate, obligațiile fiscale stabilite suplimentar nefiind datorate de către EC.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, referitor la afirmațiile petentei cu privire la limitarea dreptului de deducerea integrala a cheltuielilor și TVA aferente autovehiculelor petentei, se rețin următoarele:

- în ceea ce privește autoturismul EEE, se reține că, foile de parcurs, nu au fost intocmite in conformitate cu realitatea, respectiv numărul de kilometri parcurși este mult superior rutei inscrite in foaia de parcurs, drept pentru care taxa pe valoarea adaugata aferenta achiziționării de combustibil, reparații, etc. pentru autoturismului EEE nu poate fi dedusă în condițiile legii.

- în ceea ce privește autoturismele VVV si WWW, in baza Contractului individual de munca inregistrat la ITM sub nr. .../2009, dl. PA este angajat pe funcția de asistent manager, iar conform Fișei postului nr. .../09.09.2009 același domn PA este încadrat in postul de agent de vanzari. Conform actului adițional nr. .../06.04.2017 se modifica funcția salariatului PA de la asistent manager la agent de vanzari. Se reține că, poziția de agent de vanzari este ocupata de către angajatul societății PA ulterior perioadei verificate de către organele de inspecție fiscala, alegațiile reprezentantului petentei ignorând principiul general de drept *tempus regit actum*. Drept urmare taxa pe valoarea adaugata aferenta achiziției autoturismului VVV, respectiv cheltuielile cu combustibilul, reparațiile si leasingul aferent acestui autoturism, respectiv cheltuielile si taxa pe valoarea adaugata

aferenta achiziționării de combustibil, reparații, etc. pentru autoturismului WWW, utilizate de fiul asociatului unic al petentei, angajat al petentei, nu reprezintă operațiuni desfășurate în scopul realizării de achitivități taxabile, respectiv pentru obiectul de activitate al petentei care este reprezentat în principal de “lucrări de instalații electrice”.

- De asemenea, în ceea ce privește proba folosirii autoutilitareii marca MAZDA nr. SSS, alegațiile reprezentantului petentei din contestația formulată, demonstrate în opinia sa cu fotografia acestuia și cu fotocopia certificatului de înmatriculare, anexa 4 la contestație, nu pot fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care așa cum rezultă din constatările inspecției fiscale, consemnate în anexa la RIF, denumită “Situția privind cheltuielile și TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de combustibili”, asociatul unic și administratorul petentei, dl. PSI, folosind această autoutilitară, de exemplu, de la sediul firmei din P până la BRD P, în aceeași localitate, într-o singură cursă, a parcurs 235 km, la 20.07.2013.

De asemenea, de exemplu, tot de la domiciliul său, care este și sediul firmei, până la firma Auto VD P în ziua de 30.09.2013, a parcurs, la o singură cursă 279 km, iar în ziua de 31.10.2013, având aceeași destinație a parcurs 275 km.

În exteriorul localității P, asociatul unic și administratorul petentei, cu autoutilitarea Mazda a parcurs, într-o singură cursă, distanțe la care ruta înscrisă, în raport cu numărul de kilometri oparcurși, se situează în afara realității:

28 noiembrie 2013, P – Arad, 165 km;

05 februarie 2014, P - Arad, 497 km.

Pentru toate aceste motive, pretențiile petentei de a diminua masa impozabilă a impozitului pe profit cu contravaloarea *in integrum* a combustibilului achitat în contul firmei și a beneficia de exercitarea dreptului de deducere *in integrum* a taxei pe valoarea adăugată aferentă, pentru distanțe care nu corespund realității, se situează în afara cadrului legal.

Mai mult, deși în susținerea contestației petenta a depus înscrisuri de natura mijloacelor de probă, acestea nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile respective, din motivele prezentate *in extenso*, în cele ce preced.

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

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

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

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

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

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

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

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

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Contrar susținerilor petentei, simpla afirmație că autoturismele au fost folosite exclusiv de către angajații firmei pentru deplasări în legătură cu serviciul și care au legătură exclusivă cu activitățile economice desfășurate de petentă, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă privind TVA, fiind obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri în folosul operațiunilor sale taxabile, concrete.

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

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei, având în vedere faptul că EC SRL nu a respectat condițiile de lege care dau posibilitatea contribuabililor de a diminua masa profitului impozabil cu contravaloarea unor cheltuieli la calculul masei profitului impozabil și a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea stabilită de inspecția fiscală, *se va respinge contestația ca neîntemeiată*, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

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

IV. B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX pentru suma de Y1 lei reprezentând penalități de nedeclarare, precum și a

Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX pentru suma de Y2 lei, Dosar fiscal nr. XXX, emise de A.J.F.P. Arad, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

În fapt, societatea EC a fost supusă inspecției fiscale în urma căreia s-a emis Decizia de impunere nr. F-AR XXX în baza Raportului de inspecție fiscală F-AR XXX, comunicate petentei la data de 13.03.2017, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit în sumă de X1 lei și o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de XXX lei.

Împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR XXX, petenta a formulat contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF XXX și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR XXX, contestație care a fost analizată la pct. IV.A al prezentei, DGRFP Timișoara urmând a dispune:

- suspendarea soluționării contestației pentru suma de XXX lei reprezentând impozit pe profit în sumă de Y lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei, până la soluționarea definitivă a laturii penale;

- respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de Y lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX, Dosar fiscal nr. XXX, în temeiul prevederilor art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentei EC S.R.L. obligații fiscale accesorii în sumă de totală de Y1 lei, constând în penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.F-AR XXX emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina societății petente suma totală de Y2 lei constând în dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA, ca urmare a Deciziei de impunere nr. F-AR XXX emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei EC S.R.L. obligații fiscale principale.

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

„ART. 277

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că organul de soluționare poate suspenda soluționarea contestației prin decizie motivată atunci când soluționarea cauzei depinde în tot sau în parte de existența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

În speță, se pune problema cunoașterii soluției care urmează a fi dată în dosarul privind debitele principale, în situația exercitării de către petentă a posibilității formulării căilor de atac împotriva prezentei decizii, definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar care conform art. 281 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care dispune:

„ART. 281

Comunicarea deciziei și calea de atac

(...)

(2) Deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale la care se referă pot fi atacate de către contestator sau de către persoanele introduse în procedura de soluționare a contestației, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”

este susceptibilă a fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în condițiile legii, deoarece datorarea accesoriilor contestate este influențată direct de menținerea ca datorate a obligațiilor principale.

Potrivit doctrinei, se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

În speță reiese în mod evident faptul că soluția definitivă susceptibilă a fi pronunțată de instanțele de control judiciar în situația în care petenta va exercita calea de atac, în condițiile legii, împotriva prezentei decizii, va stabili în mod definitiv dacă Decizia de impunere nr. F-AR XXX, contestată pentru suma de XXX lei reprezentând impozit pe profit și TVA stabilită suplimentar în sarcina petentei, este corectă și legală.

Posibilitatea formulării de către petentă a acțiunii în contencios administrativ împotriva prezentei decizii de soluționare a contestației în ceea ce privește Decizia de impunere nr. F-AR XXX ar presupune exercitarea controlului de legalitate de

către instanța de judecată competentă asupra legalității soluției pronunțate de DGRFP Timișoara, fiind de natură a influența în mod decisiv soluționarea pe fond a contestației privind Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX, având drept obiect penalități de nedeclarare, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr. F-AR XXX, în condițiile în care suma stabilită în racina petenți conform Deciziei de impunere nr. F-AR XXX și contestată de aceasta parțial, respectiv XXX lei reprezentând impozit pe profit și TVA constituie bază de calcul pentru accesoriile contestate în prezenta cauză.

Având în vedere principiul de drept conform căruia „*accessorium sequitur principale*”, în condițiile în care soluționarea prezentei cauze depinde în tot de soluția definitivă susceptibilă a fi pronunțată cu privire la debitul principal reprezentând impozitu pe profit și TVA, existând posibilitatea legală, la data prezentei a exercitării de către petentă a căilor de atac împotriva prezentei decizii de soluționare în legătură cu capătul de cerere privind Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-AR XXX, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX.

Prin urmare, potrivit art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de YYY lei, reprezentând: penalități de nedeclarare în sumă de Y1 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y2 lei stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal, după epuizarea termenului de exercitare a tuturor căilor de atac și ulterior soluționării definitive a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în temeiul art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: “*Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...] .*”

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 37, art. 276, art.277 alin.(1) lit. a) și alin.(3) și art.279 alin.(1) și alin.(5) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.10.1, pct.10.2 și 11.1 lit. a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

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

- Impozit pe profit in suma de Y lei;
- Taxa pe valoarea adăugata in suma de Z lei,

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

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

- *suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XXX în sumă de **Y1 lei** reprezentând penalități de nedeclarare, precum și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. XXX în sumă de **Y2 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, în Dosar nr. XXX,

până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitul principal, după epuizarea termenului de exercitare a tuturor căilor de atac și ulterior soluționării definitive a cauzei penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care petenta sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii,

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

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

- prezenta decizie se comunica la:

- Societatea EC SRL;
- A.J.F.P. Arad - Activitatea de inspecție fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, și
- A.J.F.P. Arad - Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,