

DECIZIE nr. 4622/433/17.11.2016

privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L., înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/13.07.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș Severin, cu adresa nr. xxx/07.07.2016 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/13.07.2016, asupra contestației formulate de

S.C. XXX S.R.L.,

CUI: RO xxx

cu sediul în cu sediul în Xxx

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF xxx/17.06.2016, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș Severin sub nr. xxx/29.06.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/13.07.2016.

Petenta S.C. XXX S.R.L. formulează contestație împotriva următoarelor acte administrative fiscale:

- Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016 emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală;

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă A.J.F.P. Arad.

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx/19.05.2019 emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală prin care s-a stabilit în sarcina societății obligația de a înregistra în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite în urma inspecției fiscale în sumă totală de xxx lei, compusă din: xxx lei diferență impozit pe profit și xxx lei diferență TVA, precum și evidențierea în registrul de evidență fiscală a diminuării pierderii fiscale în suma de xxx lei.

Suma totală contestată este de **xxx lei** și reprezintă:

- Impozit pe profit stabilit suplimentar in suma de xxx lei;
- Taxa pe valoarea adăugata stabilit suplimentar in suma de xxx lei;
- Accesorii impozit pe veniturile din salarii in suma de xxx lei;

- Accesorii impozit pe profit in suma de xxx lei;
- Accesorii dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată in suma de xxx lei;
- Accesorii contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in suma de xxx lei;
- Accesorii contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de xxx lei;
- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de xxx lei;
- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de xxx lei.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, xxx - Societate civilă de avocați, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria xxx, în original, 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-CS XXX/19.05.2016, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 24.05.2016, precum și având în vedere data comunicării de către A.J.F.P. Arad a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă A.J.F.P. Arad, 07.06.2016, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Petenta S.C. XXX S.R.L., prin reprezentantul său legal, contestă Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, precum și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016, Dosar fiscal nr. xxx, emisă A.J.F.P. Arad, în cuprinsul contestației susținând următoarele:

1. Analiza raporturilor petentei cu SC PF SRL, SC AST SRL:

1.1. În susținerea contestației, petenta prezintă dispozițiile legale relevante în cauză, respectiv: art. 21 alin. 1, art. 14 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, precum și repere jurisprudențiale și teoretice, respectiv: Hotărârea Curții Europene de Justiție din 13 februarie 2014 în cauza C-18/13 Maks Pen EOOD, Hotărârea dată de Curtea de Justiție Europeană, în data de 21 iunie 2012, în Cauzele reunite C80/11 și C142/11.

În opinia petentei, jurisprudența citată în cuprinsul contestației se aplică *mutatis mutandis* și în ceea ce privește cheltuielile efectuate având în vedere că

aspectul esențial pentru respingerea dreptului de deducere, raportat la cele indicate în actele contestate, este că acestea ar fi avut caracter fictiv.

Principiul prevalenței substanței asupra formei reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun al taxei pe valoare adăugată aplicabil la nivelul uniunii europene astfel că realitatea achizițiilor împreună cu existența documentelor justificative ar trebui să fie suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere. În cauza Ecotrade Spa C-95/2007 CEJ a arătat că dreptul de deducere al TVA nu poate fi restrâns prin impunerea unor condiții de formă, cât timp condițiile de fond sunt respectate.

Principiul neutralității TVA, aplicabil la nivelul UE, prevede că TVA nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere, regula fiind cea a deductibilității de TVA, în lipsa unei prevederi exprese care să limiteze acest drept.

1.2. Referitor la raporturile S.C. Xxx S.R.L. cu S.C. PF S.R.L.:

Petenta susține ca, toate bunurile evidențiate în facturile emise, au fost efectiv livrate acesteia, intrând în patrimoniul său, iar scopul economic al tranzacției a fost atins, aceasta fiind una reală.

Piese achiziționate au fost prinse în inventarul subscrisei, dovada intrării acestora rezultând din Notele de intrare-recepție întocmite pentru toate piesele.

Mai mult, între timp, toate piesele achiziționate, au fost folosite de subscrisă, fiind date în consum, aspect dovedit de bonurile de dare în consum.

Plata prețului este un alt element care confirmă caracterul efectiv al operațiunii. Aspectul că plata a fost efectuată în numerar, nu poate genera în sine o suspiciune, chitanța eliberată reprezintă un document suficient pentru a face dovada achitării datorate.

Lipsa datelor de identificare a delegatului, a mijloacelor de transport, în condițiile în care elementele de identificare ale beneficiarului sunt indicate, nu poate constitui un motiv suficient pentru respingerea dreptului de deducere.

De altfel, organele de control, în măsura în care aveau dubii cu privire la realitatea operațiunilor comerciale, puteau proceda la inventarierea pieselor de schimb achiziționate și la verificarea bonurilor de dare în consum.

Referitor la faptul că S.C. PF S.R.L. era din aprilie 2013 înregistrat în registrul de evidență al contribuabililor inactivi, petenta susține că prezintă relevanță următoarele:

- până la data înregistrării nu se poate pune în discuție dreptul de deducere raportat la dispozițiile art. 11 alin. 112 din Codul fiscal;

- nu există o obligație prevăzută de legislația fiscală în sarcina contribuabilului prin care acesta să fie obligat să efectueze verificări cu privire la starea fiscală a furnizorului, respectiv dacă acesta este inactiv. Mai mult, în cazul analizat la prezentul punct, contribuabilul era activ la momentul începerii raporturilor comerciale - anul 2011

- nu există vreo dispoziție legală care să interzică efectuarea de operațiuni comerciale cu contribuabilii inactivi;

- pierderea dreptului de deducere, în această situație, ar contraveni principiului prevalenței substanței asupra formei;

- nu există o metodă eficientă de a ne proteja de riscul de a intra în relații economice cu firme declarate inactive și de a înregistra în contabilitate facturile emise de acestea. Soluția propusă de organele fiscale, de a consulta permanent pe site-ul ANAF starea furnizorului ori de câte ori se primește o factură de la acesta, nu este deloc rezonabilă întrucât este o procedură greoaie, necesită un timp foarte mare de prelucrare și înregistrare a documentelor mai ales în cazul unor societăți foarte mari care realizează multe operațiuni comerciale zilnic. Mai mult acest site este de multe ori nefuncțional sau blocat, nepermițând identificarea contribuabililor inactivi, aspect constat și de organele de control în cursul efectuării acestuia, când încercând să demonstreze contribuabilului funcționarea paginii de internet, nu au reușit să identifice în baza de date contribuabilii inactivi la care fac referire în actul de control.

Referitor la cheltuielile deduse, petenta susține că cheltuielile cu achiziția pieselor de schimb pentru autovehicule au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri fiind îndeplinite cumulativ cele două condiții impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere și anume:

- achiziția a fost efectiv realizată, existând documente justificative în acest sens, înregistrate în contabilitate, după cum am arătat mai sus;

- contribuabilul a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor în condițiile în care parcul auto al SC Xxx SRL era compus în perioada verificată dintr-o medie de 50 de autovehicule, cheltuielile efectuate fiind absolut necesare pentru întreținerea și repararea acestor mașini, folosite exclusiv în scopul desfășurării activităților economice.

- analiza efectuată de către organele de control nu este una de ansamblu asupra întregii operațiuni și cu luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative privind raporturile dintre societăți. Or, chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art. 65 al. 2 C. pr .fisc. statuând că “organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

- analiza efectuată de organele de control este focusată aproape exclusiv pe îndeplinirea condițiilor de formă, iar nu a celor de fond;

- având în vedere că nu există nici un fel de date obiective din care să rezulte că subscrisa a cunoscut sau ar fi putut cunoaște, faptul că furnizorul nu-și înregistra în contabilitate aceste livrări și că astfel ar fi participat la o fraudare a statului, subscrisa nu poate fi sancționată cu lipsa dreptului de deducere al cheltuielilor efectuate; Dreptul de deducere nu este condiționat de depunerea declarațiilor fiscale, de declararea veniturilor sau de achitarea obligațiilor fiscale de către furnizori.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată petenta susține ca atunci „când facturile emise de către partenerii comerciali au fost achitate de către noi, au fost

înregistrate în contabilitatea societății, le-am cuprins în declarațiile fiscale depuse la organul fiscal noi fiind de bună-credință atunci când am încheiat relația comercială cu societatea furnizoare, nu putem fi sancționați pentru indisciplina financiară-fiscală a partenerului comercial, nerecunoscându-ni-se deductibilitatea TVA de pe facturile emise de această societate deoarece aceasta a fost declarată inactivă de către organele fiscale”.

Luând în considerare și jurisprudența precitată a instanței europene petenta consideră că atât timp cât achizițiile efectuate de către SC Xxx SRL, au fost efectiv realizate, elementele reținute de organul de control nu sunt suficiente pentru a refuza exercitarea dreptului de deducere.

În considerarea argumentelor prezentate, livrarea fiind realizată, prețul fiind plătit, tranzacțiile fiind reale, considerăm că neindicarea completă a adresei beneficiarului, modul în care societatea de la care am achiziționat bunurile și-a efectuat înregistrările în contabilitate sau au declarat livrările ori declarațiile unor persoane direct interesate nu sunt suficiente elemente pentru a refuza exercitarea dreptului de deducere.

1.3. Referitor la raporturile S.C. Xxx S.R.L. cu S.C. AST S.R.L.:

Petenta susține în cuprinsul contestației că în raporturile dintre cele două societăți, argumentele organelor fiscale sunt aproape identice cu cele reținute în cazul SC PF SRL.

Situația de fapt este, cu excepția diferențelor de mai jos, identică sub aspectul realității achizițiilor și a intrării bunurilor în patrimoniul subscrisei.

Societatea mai adaugă următoarele argumente suplimentare:

- și în această situație contribuabilul a fost declarat inactiv după debutul raporturilor comerciale;
- pentru bunurile livrate, la fel subscrisea are note de recepție, respectiv bonuri de dare în consum;
- serviciile indicate pe facturile fiscale au fost efectiv prestate de către SC AST SRL;
- toate bunurile achiziționate și serviciile prestate au fost achitate de către subscrisea;
- lipsa semnăturii beneficiarului este irelevantă din punct de vedere fiscal prevederile art. 155 alin. 28 din Codul Fiscal statuând că „Semnarea și ștampilarea facturilor nu constituie elemente obligatorii pe care trebuie să le conțină factura”.

2. Referitor la raporturile S.C. Xxx S.R.L. cu SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL:

Petenta susține că în perioada de referință 2011-2014 aceasta avea un număr mediu de angajați după cum urmează: 2011 - 29 șoferi, 2012 - 26 șoferi, 2013 - 47 șoferi, 2014 -19 șoferi. Fiecare șofer efectua în medie între 4 și 6 curse lunar, ceea ce rezultă:

În anul 2011 - 29 șoferi x 6 curse/lună x 12 luni = un număr total de aproximativ 2088 curse la nivelul subscrisei

În anul 2012 - 26 șoferi x 6 curse/lună x 12 luni = un număr total de aproximativ 1872 curse la nivelul subscrisei

În anul 2013 - 47 șoferi x 6 curse/lună x 12 luni = un număr total de aproximativ 3.384 curse la nivelul subscrisei

În anul 2014-19 șoferi x 6 curse/lună x 12 luni = un număr total de aproximativ 1.368 curse la nivelul subscrisei

Totalizând în cei 4 ani analizați de organele de control au fost efectuate de către angajații subscrisei un număr de aproximativ 8.712 curse de transport.

La fiecare deplasare fiecare șofer primea în medie 3-4 cartele (cu număr și de reîncărcare) ceea ce totalizează în perioada celor 4 ani un număr de 34.848 cartele telefonice.

Aceste cartele au fost achiziționate și predate șoferilor la fiecare cursă efectuată de aceștia pentru a putea păstra legătura cu dispecerii, pentru ca aceștia să poată transmite șoferilor coordonatele locurilor de încărcare, descărcare, date privind destinatarii transporturilor, precum și pentru ca șoferii să poată comunica eventuale probleme care puteau apărea pe parcursul unei deplasări în afara țării (blocaje rutiere care ar fi cauzat întârzieri la prezentarea la încărcare/descărcare, eventuale defecțiuni ale mijloacelor de transport care necesitau reparații ce nu ar fi putut fi efectuate de conducătorii auto, etc)".

De asemenea, petenta a avut încheiat cu SC BDG SRL contractul nr. 15/04.01.2012 care are ca obiect furnizarea de cartele telefonice și servicii de încărcare electronică Vodafone, Telekom, Focussat, Orange, Laycamobile. Contractul a fost încheiat la data de 04.01.2012 cu o durată de 5 ani de zile.

Referitor la cheltuielile deduse, petenta susține că:

- cheltuielile cu achiziția cartelelor telefonice și serviciilor de reîncărcare au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri fiind îndeplinite cumulativ cele două condiții impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere și anume:

- achiziția a fost efectiv realizată, existând documente justificative în acest sens, înregistrate în contabilitate, după cum am arătat mai sus. De altfel, realitatea acestor operațiuni poate fi oricând verificată, de către organele fiscale.

- contribuabilul a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor în condițiile în care cheltuielile cu achiziția cartelelor erau necesare pentru comunicare cu șoferii care se aflau în cursă

- analiza efectuată de către organele de control nu este una de ansamblu asupra întregii operațiuni și cu luarea în considerare a tuturor probelor și documentelor justificative. Or, chiar dacă organele fiscale au drept de apreciere asupra stării de fapt fiscale, această apreciere ar trebui să se bazeze pe mijloace de probă, dispozițiile art. 65 al. 2 C. pr. fisc. statuând că "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii".

- analiza efectuată de organele de control este focusată aproape exclusiv pe îndeplinirea condițiilor de formă, iar nu a celor de fond.

Referitor la taxa pe valoare adăugată, petenta susține că legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de fond și formă, cerințe realizate în ceea ce o privește pe SC Xxx SRL.

Astfel, achiziția de cartele telefonice este cuprinsă în sfera de aplicare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit. (a) din Codul fiscal; societatea îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere așa cum se prevede la art. 146 alin.1 lit. a din Codul fiscal, deținând facturi întocmite pentru toate aceste achiziții. De asemenea, achizițiile au fost efectiv realizate, după cum rezultă din argumentele prezentate mai sus.

Dreptul de deducere reprezintă regula, acesta putând fi refuzat numai în ipoteza în care în care organele fiscale probează dincolo de orice dubiu rezonabil că, în mod obiectiv, persoana care solicită dreptul de deducere știa sau ar fi trebuit să știe că participă la un mecanism fraudulos, ceea ce nu este cazul în prezenta cauză

„În aceste condiții când facturile-emise de către partenerii comerciali au fost achitate de către noi, au fost înregistrate în contabilitatea societății, le-am cuprins în declarațiile fiscale depuse la organul fiscal noi fiind de bună-credință atunci când am încheiat relația comercială cu societățile furnizoare, nu putem fi sancționați.”

Luând în considerare și jurisprudența precitată a instanței europene consideră că atât timp cât achizițiile efectuate de către SC Xxx SRL, au fost efectiv realizate, elementele reținute de organul de control nu sunt suficiente pentru a refuza exercitarea dreptului de deducere.

3. Referitor la achizițiile de băuturi răcoritoare destinate consumului salariaților petentei, considerate de petentă cheltuieli sociale, petenta a motivat contestația prin faptul că în perioada cuprinsă între data de 13 septembrie 2012 și data de 31 iulie 2015, S.C Xxx S.R.L a achiziționat de la S.C CC HBC România S.R.L băuturi răcoritoare pentru a fi consumate de către salariați, în sumă totală de xxx lei și TVA aferentă acestor achiziții în sumă de xxx lei.

În opinia petentei, aceste achiziții reprezintă în fapt cheltuieli sociale și trebuiau încadrate ca și cheltuieli sociale conform prevederilor art. 21, alin (3), litera c) din Legea 571/2003.

Din suma totală de xxx lei suma de xxx lei reprezintă cheltuieli sociale și sunt deductibile fiscal încadrându-se în limita de 2% conform prevederilor art. 21 alin (3) litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, conform datelor centralizate în Tabelul nr.1.

Suma de xxx lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, deoarece a fost depășită limita de 2% cu valoarea acestor cheltuieli, conform datelor centralizate în Tabelul nr. 1 .

Din suma totală a TVA, aferentă achizițiilor de xxx lei suma de xxx lei reprezintă TVA deductibilă aferentă acestor cheltuieli deductibile, conform datelor centralizate în Tabelul nr.1.

Diferența de TVA în sumă de xxx lei reprezintă TVA nedeductibilă, deoarece este aferentă cheltuielilor nedeductibile (cheltuielilor care au depășit limita de 2%) conform datelor centralizate în Tabelul nr.1.

Tabel nr. 1

	Achiziții efectuate de societate	TVA aferentă achizițiilor	Plafon Cheltuieli sociale 2%/an	Cheltuieli deductibile	TVA deductibilă	Cheltuieli nedeductibile	Tva nedeductibilă
2012							
2013							
2014							
2015							
Total	XX	XX		XX	XX	XX	XX

În opinia petentei, suma reprezentând achizițiile de băuturi răcoritoare pentru consumul angajaților se încadrează ca fiind cheltuieli sociale conform prevederilor art. art. 21, alin (3), litera c) din Legea 571/2003, încadrându-se în cuantumul de 2% stabilit de legiuitor, astfel că pentru aceste cheltuieli societatea trebuia să beneficieze de drept de deducere atât a bazei impozabile cât și a TVA aferent acestora.

4. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia xxx/7.06.2016:

Majorările și penalitățile de întârziere au fost calculate în temeiul deciziei de impunere contestate, respectiv în temeiul Deciziei CS XXX/19.05.2016

În măsura în care argumentele petentei prin care a adus critici constatările din decizia xxx/2016 și Raportului de inspecție fiscală, vor fi considerate întemeiate și aceste acte vor fi anulate, urmează ca petenta să fie exonerată și de plata obligațiilor fiscale accesorii, cât timp titlul având drept obiect creanța fiscală principală a fost desființat.

5. În ce privește obligațiile stabilite în sarcina contribuabilului prin Dispoziția xxx/19.05.2016 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caras Severin privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, acesta având un caracter subsecvent obligațiilor stabilite în sarcina contribuabilului prin Deciziile de impunere și raportul de inspecție fiscală, urmează ca în măsura în care va fi admisă contestația sub aspectele invocate de petentă, să fie admisă și cu privire la măsurile dispuse prin acest act administrativ subsecvent

Petenta a anexat contestației următoarele documente:

- Copia tuturor facturilor, notelor de recepție și bonurilor de consum pentru piesele achiziționate de la SC PF SRL și SC AST SRL
- Copia unora dintre cartelele folosite de șoferi achiziționate de la SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL
- Copia Contractului 15/04.01.2012 încheiat cu SC BDG SRL
- State de salarii și registru angajați
- Opinie motivată a expertului contabil privind achizițiile de băuturi răcoritoare.

II. A. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata F-CS XXX/19.05.2016 încheiată la S.C. XXX S.R.L. Arad, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere și au determinat diferențe suplimentare, astfel:

În ceea ce privește impozitul pe profit, perioada verificată fiind 01.01.2010 – 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de Impozit pe profit în suma de **xxx lei**, constatând următoarele:

În perioada martie 2011 - noiembrie 2013, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli suma totală de xxx lei la care se adaugă TVA în sumă de xxx lei în baza facturilor prezentate în anexele nr. 1 - 2 emise de SC PF SRL și SC AST SRL înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de materiale (piese auto) fără a avea la bază documente justificative potrivit legii.

Referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate de societate cu furnizorii SC PF SRL, respectiv SC AST SRL, organul de control a primit informații de la Direcția Regională Antifraudă Fiscală Deva, că aceste societăți nu au desfășurat în fapt activitate așa cum rezultă din Procesul-verbal nr.xxx/23.06.2014 întocmit de inspectorii Antifraudă la SC Xxx SRL precum și din declarațiile date de reprezentanții societăților furnizoare de mărfuri.

1). Cu privire la achizițiile de la SC PF SRL, CUI 26227938.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada mai 2011- noiembrie 2013 societatea a înregistrat pe costuri suma totală de xxx lei la care se adaugă TVA în sumă de xxx lei în baza facturilor prezentate în anexa nr. 1 la RIF emise de SC PF SRL înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de piese auto fără a avea la bază documente justificative potrivit legii.

La solicitarea organului de control, societatea nu a pus la dispoziție documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor.

Facturile puse la dispoziție de societate sunt documente întocmite și completate integral cu ajutorul tehnicii de calcul, obiectul declarat al acestora fiind diverse cantități de piese auto, rubricile aferente datelor de identificare a delegaților mărfurilor și a mijloacelor de transport utilizate nefiind completate

conform dispozițiilor legale și/sau fiind completate parțial, (conțin datele de identificare ale administratorului IC, CNP xxx, numele delegatului DC, fără seria și nr. C.I., fără semnătura acestuia, iar numărul mijloacelor de transport utilizate nefiind completate). La rubrica „semnătura și ștampila furnizorului” exista numai amprenta unei ștampile dreptunghiulare cu denumirea și codul fiscal al societății, fără semnătură, iar rubrica aferentă confirmării de primire a mărfurilor nu este completată.

Fiecare factură este însoțită de note de recepție, și bonuri de consum întocmite formal cu ajutorul unui program informatic fără a conține datele minimale prevăzute de OMFP nr.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare privind documentele financiar contabile.

Potrivit situației analitice a fișei de cont 401 ”SC PF SRL”, editată de SC Xxx SRL rezultă că între cele două societăți comerciale au fost înregistrate operațiuni comerciale în sumă totală inclusiv TVA de xxx lei, valoare achitată integral, prin casieria unitatii.

Potrivit declarațiilor scrise ale administratorului și contabilei SC PF SRL date în fața inspectorilor Antifraudă, conform Procesului verbal nr. xxx/23.06.2014 rezultă că, în fapt, societatea nu a desfășurat nici un fel de activitate comercială sau prestări servicii începând cu martie 2011, iar între cele două societăți nu au existat relații comerciale și nu au fost livrate piese auto pe această perioadă.

Având în vedere aceste aspecte, societatea nu poate deduce cheltuieli cu achiziții de bunuri pentru care contribuabilul nu poate dovedi intrarea în gestiune a acestora, organul de control procedând la reîncadrarea acestor tranzacții considerând că nu au un scop economic conform prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea 571 /2003 potrivit căruia *„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are în scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

2). Cu privire la achizițiile de la SC AST SRL, CUI xxx.

Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada martie 2011 - iunie 2011 societatea a înregistrat pe costuri suma totală de xxx lei la care se adaugă TVA în sumă de xxx lei în baza facturilor prezentate în anexa nr.2 la RIF emise de SC AST SRL înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de piese auto fără a avea la bază documente justificative potrivit legii.

La solicitarea organului de control, societatea nu a pus la dispoziție documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a bunurilor.

Facturile puse la dispoziție de societate sunt documente întocmite și completate integral cu ajutorul tehnicii de calcul, obiectul declarat al acestora fiind diverse cantități de piese auto, rubricile aferente datelor de identificare a

delegațiilor mărfurilor și a mijloacelor de transport utilizate nefiind completate conform legale și/sau fiind completate parțial.

La rubrica „semnătura și ștampila furnizorului” exista amprenta unei ștampile cu denumirea și codul fiscal al societății, cu semnătură indescifrabilă, iar rubrica aferentă confirmării de primire a mărfurilor nu este completată.

Fiecare factură este însoțită de note de recepție, și bonuri de consum întocmite formal cu ajutorul unui program informatic fără a conține datele minimale prevăzute de OMFP nr.3512/2008 cu modificările și completările ulterioare privind documentele financiar contabile.

Potrivit situației analitice a fișei de cont 401 „SC AST SRL”, editată de SC Xxx SRL, rezultă că între cele două societăți comerciale au fost înregistrate operațiuni comerciale în sumă totală inclusiv TVA de 104.606 lei, valoare achitată integral, prin casieria unitarii.

Potrivit declarațiilor scrise ale administratorului SC AST SRL, dl. PFL dată în fața inspectorilor Antifraudă conform Procesului verbal nr.xxx din 23.06.2014 rezultă că, în fapt, societatea nu a desfășurat nici un fel de activitate comercială sau prestări servicii de la înființare iar între cele două societăți nu au existat relații comerciale și nu au fost livrate piese auto pe această perioadă.

Având în vedere aceste aspecte societatea nu poate deduce cheltuieli cu achiziții de bunuri pentru care contribuabilul nu poate dovedi intrarea în gestiune a acestora, organul de control procedând la reîncadrarea acestor tranzacții considerând că nu au un scop economic conform prevederilor art.11 alin.1 din Legea 571/2003 potrivit căruia *„la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*.

Urmare celor prezentate, societatea nu poate deduce cheltuieli cu achiziții de bunuri pentru care contribuabilul nu poate dovedi intrarea în gestiune a acestora și eliberarea lor pentru consum fiind puse la dispoziție note de recepții, și bonuri de consum întocmite formal și completate fără conținutul minimal obligatoriu de informații prevăzut prin Ordinul 3512/2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **xxx lei** (SC PF SRL - xxx lei și SC AST SRL - xxx lei) constituie cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

3). Din verificarea efectuată s-a constatat că în perioada ianuarie 2011 - septembrie 2014, societatea a inclus pe costuri suma de xxx lei, înregistrată în debitul contului 626 „Cheltuieli cu servicii telefonice”, reprezentând achiziții de cartele telefonice, respectiv servicii de încărcare electronică (fără a avea la bază un contract), în baza facturilor prezentate în anexa nr.3 la RIF emise de SC BD SRL (xxx lei), SC BDG SRL (xxx lei), respectiv SC M SRL (xxx lei), acestea nefiind aferente realizării veniturilor, întrucât societatea nu poate deduce

cheltuieli pentru care prestarea efectivă a lor nu se poate justifica, iar contribuabilul nu poate dovedi necesitatea efectuării acestora, și cheltuieli cu achiziții de bunuri pentru care contribuabilul nu poate dovedi intrarea în gestiune a acestora și eliberarea lor pentru consum.

Pe întreaga perioadă verificată societatea are încheiate contracte de prestări cu operatorul Vodafone România S.A. pentru servicii telefonice în vederea desfășurării activității.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **xxx lei** constituie cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

4). În perioada septembrie 2012 - iulie 2015 societatea a inclus pe costuri suma de xxx lei, înregistrată în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând cheltuieli cu achiziții de băuturi răcoritoare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.4 la RIF emise de CC HBC, acestea nefiind aferente realizării veniturilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de **xxx lei** constituie cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Ca urmare, organul de control a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent perioadei 01.10.2011 -31.12.2015, rezultând o diferență impozit pe profit în sumă totală de **xxx lei** și a diminuat integral pierderea fiscală înregistrată de societate în sumă de xxx lei având în vedere cheltuielile nedeductibile stabilite.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 01/01/2010 - 31/12/2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată în suma de **xxx lei**, astfel:

În perioada ianuarie 2011 - iulie 2015, SC XXX SRL a dedus eronat TVA în sumă totală de xxx lei, aferentă facturilor prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, emise de furnizorii enumerați în anexele nr.1-4 la raportul de inspecție fiscală, înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de piese auto fără a avea la bază documente justificative potrivit legii, respectiv achiziții de băuturi răcoritoare care nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, și achiziții de cartele telefonice care nu sunt aferente realizării veniturilor sau destinate revânzării, respectiv servicii de încărcare electronică, înregistrate în debitul contului 626 „Cheltuieli cu servicii telefonice” fără a avea la baza documente justificative potrivit legii.

La solicitarea organului de control, societatea nu a pus la dispoziție documente justificative legale prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor achiziționate, respectiv documente sau orice alte acte corespunzătoare prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul activității desfășurate, fapte prezentate la punctul „Impozit pe profit” din prezentul proiect de raport de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată s-a constatat că SC PF SRL se afla pe lista contribuabililor declarați inactivi începând cu data de 16.04.2013 prin decizia nr.xxx/18.03.2013, iar SC AST SRL din data de 30.05.2011 prin Ordin al Președintelui A.N.A.F. nr.2073/13.05.2011.

Conform prevederilor art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 *„la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Conform prevederilor art. 11 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare potrivit *„nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.”* pentru perioada mai 2011- iulie 2013.

Conform prevederilor art. 11 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia *„beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective ...”* pentru perioada august 2013 - noiembrie 2013.

Conform prevederilor art. 65 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 republicată: *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În conformitate cu prevederile art. 145 alin.2 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: *„Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;”*

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea nu poate deduce TVA aferentă unor achiziții de bunuri pentru care contribuabilul nu poate dovedi intrarea în gestiune a acestora și eliberarea lor pentru consum.

Având în vedere prevederile legale precitate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de **xxx lei** aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, pe motivul încălcării prevederilor art.145 alin.2 lit.a coroborat cu prevederile art.146 alin. 1 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, rezultă că, referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate de SC Xxx SRL cu furnizorii SC PF SRL și respectiv SC AST SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală al A.J.F.P. Caraș Severin, au primit informații de la Direcția Regională Antifraudă Fiscală Deva, că aceste societăți nu au desfășurat în fapt activitate așa cum rezultă din Procesul-verbal nr.xxx/23.06.2014 întocmit de inspectorii antifraudă din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva cu ocazia unui control efectuat la SC Xxx SRL, precum și din declarațiile date de reprezentanții societăților furnizoare de mărfuri.

În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin au consemnat că „nu a fost formulată sesizare penală pentru faptele constatate întrucât, în urma controlului operativ inopinat efectuat la S.C. Xxx-Impex S.R.L. de inspectorii DRAF 5 Deva pentru aceleași fapte descrise în procesul verbal nr. xxx din data de 23.06.2014 a fost formulată sesizare penală în cauză.”

În scopul soluționării contestației formulate de către S.C. XXX S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva cu adresa nr. xxx/25.08.2016, în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 al D.R.A.F. 5 Deva, să comunice dacă a fost formulată sesizare penală în cauză, precum și dacă există persoane cercetate în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 al D.R.A.F. 5 Deva, iar în caz afirmativ stadiul soluționării acesteia.

Cu adresa nr. A_DAF xxx/14.10.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/20.10.2016, Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva a comunicat: „cu privire la stadiul soluționării cercetărilor la societatea Xxx SRL, vă comunicăm faptul că, în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014, indicat de dumneavoastră, a fost formulat act de sesizare a organelor de urmărire penală competente cu privire la contribuabilul mai sus menționat, având ca reprezentant legal pe administratorul BCD.”

B. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016 în Dosar nr.xxx, în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate accesorii atât pentru obligații stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016, cât și pentru obligațiile fiscale individualizate prin depunerea Declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod 112) și a Decontului de TVA (cod 300) aferente lunii martie 2016 și aprilie 2016, precum și a Declarației privind obligații de plată la

bugetul de stat (cod 100) – Impozit pe profit – aferentă lunii martie 2016, în sumă de **xxx lei**, reprezentând:

- Accesorii impozit pe veniturile din salarii in suma de xxx lei, cod 2;
 - Accesorii impozit pe profit in suma de xxx lei, cod 3;
 - Accesorii dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată in suma de xxx lei, cod 305;
 - Accesorii contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 411;
 - Accesorii contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de xxx lei, cod 412;
 - Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 431;
 - Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de 4 lei, cod 432,
- conform Anexei la Decizia nr. xxx/07.06.2016.

C. Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș Severin, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016, au dispus următoarele măsuri:

Măsura 1.

„Înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite în urma inspecției fiscale, în sumă totală de xxx lei, compusă din:

- *xxx lei diferență impozit profit;*
- *xxx lei diferență TVA.”*

Măsura 2.

„Evidențierea în registrul de evidență fiscală pentru a diminua pierderii fiscale în sumă de xxx lei, stabilită de organul de control”.

III. S.C. XXX 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 4941 - „Transporturi rutiere de mărfuri”.

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

A. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016.

A.1. Referitor la contravaloarea operațiunilor derulate de petentă cu SC PF SRL și SC AST SRL consemnate în facturi, înregistrate de petentă la

cheltuieli deductibile, în legătură cu care aceasta a diminuat masa impozabilă a profitului precum și TVA aferent acestora în cuantum de xxx lei (SC PF SRL – xxx lei și SC AST SRL – xxx lei), 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, pentru operațiunile petentei cu SC PF SRL și SC AST SRL analizate în cuprinsul Deciziei de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, și în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 emis de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva, referitoare la tranzacțiile petentei cu SC PF SRL și SC AST SRL, Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva a formulat act de sesizare a organelor de urmărire penală competente cu privire la S.C. XXX S.R.L., având ca reprezentant legal pe administratorul BCD.

Referitor la impozitul pe profit:

În fapt, în perioada martie 2011 - noiembrie 2013, S.C. XXX S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli suma totală de **xxx lei** în baza facturilor prezentate în anexele nr. 1 - 2 la RIF emise de SC PF SRL și SC AST SRL înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de materiale (piese auto) fără a avea la bază documente justificative potrivit legii.

Referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate de societate cu furnizorii SC PF SRL, respectiv SC AST SRL, organele de inspecție fiscală au primit informații de la Direcția Regională Antifraudă Fiscală Deva, că aceste societăți nu au desfășurat în fapt activitate așa cum rezultă din Procesul-verbal nr.xxx/23.06.2014 întocmit de inspectorii Antifraudă la SC Xxx SRL, precum și din declarațiile date de reprezentanții societăților furnizoare de mărfuri.

Referitor la Taxa pe valoarea adăugată:

În fapt, în perioada martie 2011 - noiembrie 2013, SC XXX SRL a dedus TVA în sumă totală de **xxx lei**, aferentă facturilor emise de SC PF SRL – **xxx lei** și SC AST SRL – **xxx lei** (prezentate în anexa nr.1 și 2 la raportul de inspecție fiscală), operațiuni înregistrate în debitul contului 604 „Cheltuieli cu materiale nestocate”, reprezentând achiziții de piese auto fără a avea la bază documente justificative, potrivit legii.

Referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate de petentă cu furnizorii SC PF SRL, respectiv SC AST SRL, organele de inspecție fiscală au fost sesizate conform Procesului-verbal nr.xxx/23.06.2014 întocmit de inspectorii Antifraudă

din cadrul Direcției Regionale Antifraudă Fiscală Deva la SC Xxx SRL că aceste societăți nu au desfășurat în fapt activitate.

La solicitarea organului de control, petenta nu a pus la dispoziție documente justificative legale prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a bunurilor achiziționate, respectiv documente sau orice alte acte corespunzătoare prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în scopul activității desfășurate, fapte prezentate la punctul „Impozit pe profit” din raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată s-a constatat că de SC PF SRL se afla pe lista contribuabililor declarați inactivi începând cu data de 16.04.2013 prin decizia nr. xxx/18.03.2013, iar SC AST SRL din data de 30.05.2011 prin Ordin al Președintelui A.N.A.F. nr. 2073/13.05.2011.

În cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș-Severin au consemnat că „nu a fost formulată sesizare penală pentru faptele constatate întrucât, în urma controlului operativ inopinat efectuat la S.C. Xxx-Impex S.R.L. de inspectorii DRAF 5 Deva pentru aceleași fapte descrise în procesul verbal nr. xxx din data de 23.06.2014 a fost formulată sesizare penală în cauză.”

În scopul soluționării contestației formulate de către S.C. XXX S.R.L., conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Direcției Regionale Antifraudă Fiscală 5 Deva cu adresa nr. xxx/25.08.2016, în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 al D.R.A.F. 5 Deva, să comunice dacă a fost formulată sesizare penală în cauză, precum și dacă există persoane cercetate în vederea stabilirii caracterului infracțional al aspectelor consemnate în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 al D.R.A.F. 5 Deva, iar în caz afirmativ stadiul soluționării acesteia.

Cu adresa nr. A_DAF xxx/14.10.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR xxx/20.10.2016, Direcția Generală Antifraudă prin inspector general antifraudă, dl. procuror Xxx, a comunicat: „cu privire la stadiul soluționării cercetărilor la societatea Xxx SRL, vă comunicăm faptul că, în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014, indicat de dumneavoastră, a fost formulat act de sesizare a organelor de urmărire penală competente cu privire la contribuabilul mai sus menționat, având ca reprezentant legal pe administratorul BCD.”

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

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

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

„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*.

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se constată că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, contestată și stabilirea posibilului caracter infracțional al faptelor săvârșite atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți, ar putea exista o strânsă interdependență de care să depindă soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în speță, prin operațiunile înregistrate de SC XXX SRL cu furnizorii SC PF SRL și SC AST SRL, au fost generate o serie de înregistrări contabile care ar putea presupune o situație artificială cu scopul sustragerii de la plata unor obligații fiscale legal datorate atât de societate, cât și de partenerii săi de afaceri. Astfel, înregistrările în evidența

contabilă a societății verificate ar putea avea drept consecință diminuarea la plată a obligațiilor fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe profit.

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 respective 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 conste, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum 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 administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimitte la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

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

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

Referitor la suma de **xxx lei** reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit în sarcina petentei pentru întreaga perioadă verificată, 01.01.2010 – 31.12.2015, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că acest quantum al impozitului este consecința redimensionării pierderii înregistrate de petentă în decursul perioadei, determinată atât de influențarea acesteia referitor la cheltuielile deductibile aferente contravalorii operațiunilor derulate de petentă cu SC PF SRL și SC AST SRL, cât și cheltuielile petentei cu achizițiile de cartele telefonice, respectiv servicii de încărcare electronică, în baza facturilor emise de SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL, precum și de achizițiile de băuturi răcoritoare efectuate de petentă în baza facturilor emise de CC HBC.

Se reține ca în conformitate cu prevederile legale în materie fiscală, organul de soluționare al contestației nu poate fragmenta obligația fiscală pronunțându-se pe fond asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit aferent diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea achizițiilor de cartele telefonice, respectiv servicii de încărcare electronică, în baza facturilor emise de SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL, precum și de achizițiile de băuturi răcoritoare efectuate de petentă în baza facturilor emise de CC HBC și suspendând soluționarea contestației pentru sumele reprezentând impozit pe profit aferent diminuării masei impozabile a profitului cu contravaloarea operațiunilor derulate de petentă cu SC PF SRL și SC AST SRL ce fac obiectul sesizării

penale, întrucât impozitul pe profit se determina de organele de inspecție fiscală pe total perioada supusa inspecției fiscale, și nu pentru fiecare document sau furnizor în parte.

Luând în considerare situația de fapt și prevederile legale incidente, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se află în imposibilitatea legală de a se investi cu soluționarea cauzei pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA aferent operațiunilor derulate de petentă cu SC PF SRL și SC AST SRL, în condițiile în care, pentru aceleași fapte constatate de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P. Caraș Severin - Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv tranzacțiile comerciale desfășurate de SC Xxx SRL cu furnizorii SC PF SRL și SC AST SRL, și în legătură cu starea de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva a formulat act de sesizare a organelor de urmărire penală competente cu privire la SC XXX SRL, având ca reprezentant legal pe administratorul BCD, motiv pentru care *se va suspenda soluționarea contestației* pe cale administrativă împotriva Deciziei de impunere F-CS XXX/19.05.2016 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sarcina petentei în sumă totală de **xxx lei** și TVA în sumă de **xxx 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 cauzei penale în ceea ce privește tranzacțiile comerciale desfășurate de SC Xxx SRL cu furnizorii SC PF SRL și SC AST SRL, stare de fapt consemnată în Procesul verbal nr. xxx/23.06.2014 emis de Direcția Regională Antifraudă Fiscală 5 Deva.

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 [...]”.

A.2. Referitor la suma de xxx lei TVA, stabilită ca urmare a prezentării incomplete a documentelor justificative din care să rezulte că achiziția bunurilor și serviciilor înscrise în respectivele facturi sunt aferente operațiunilor taxabile.

2.1. În ceea ce privește TVA aferent achizițiilor de cartele telefonice, respectiv servicii de încărcare electronică, consemnate în facturile emise de SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL, prezentate în anexa nr.3 la RIF, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada ianuarie 2011 - septembrie 2014, petenta a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă operațiunilor mai sus descrise în sumă de **xxx lei**, aferente facturilor de achiziții de cartele telefonice, respectiv servicii de încărcare electronică (fără a avea la bază un contract), în baza facturilor prezentate în anexa nr.3 la RIF, emise de SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL.

Pe întreaga perioadă verificată petenta are încheiate contracte de prestări operatorul Vodafone România S.A. pentru servicii telefonice în vederea desfășurării activității.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere TVA-ului aferent în sumă de xxx lei.

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

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

a) *operațiuni taxabile;”*

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă

achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură fiscală.

Din interpretarea textelor de lege precitate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

În motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv fotocopia Contractului 15/04.01.2012 încheiat cu SC BDG SRL, ce nu a fost prezentat în timpul desfășurării inspecției fiscale.

În conformitate cu prevederile art.73, art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Art.276

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petentă împreună cu contestația, se reține ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi.

Astfel, petenta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi, în legătura cu contractul încheiat între SC BDG SRL în calitate de distribuitor și SC Xxx SRL în calitate de subdistribuitor, având ca obiect furnizarea de cartele telefonice și servicii de încărcare electronică Vodafone, Telekom, Focussat, Orange, Laycamobile, ce nu a fost prezentat

organelor de inspecție fiscală, în etapa inspecției fiscale, respectiv fotocopia Contractului de prestări servicii - încărcare electronică nr. 15/04.01.2012 încheiat cu SC BDG SRL.

Conform Contractului de prestări servicii - încărcare electronică purtând nr. 15 din data de 04.01.2012 încheiat între SC BDG SRL în calitate de distribuitor și SC Xxx SRL în calitate de subdistribuitor, având ca obiect furnizarea de cartele telefonice și servicii de încărcare electronică Vodafone, Telekom, Focussat, Orange, Laycamobile, petenta a considerat că pentru facturile identificate de către organele de inspecție fiscală urmare a verificărilor efectuate și prezentate în Anexa nr. 3 la RIF, are posibilitatea legală de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, reglementată la art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind emise în baza acestui contract.

Conform Contractului de prestări servicii - încărcare electronică nr. 15/04.01.2012, la cap. IV „Prețul și modalitățile de plată” pct. 4.2 rezultă că SC BDG SRL în calitate de distribuitor a pus la dispoziția petentei un terminal de încărcare electronică.

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

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

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

Este cunoscut faptul că acordarea dreptului de deducere al TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

De exemplu, prezentarea de documente justificative în considerarea îndeplinirii condiției de formă, nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În ceea ce privește achizițiile de servicii, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Această abordare a fost impusă de caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora.

Astfel, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile, fiind necesară în situația dată stabilirea unei legături de cauzalitate între achiziția de cartele telefonice efectuată de petentă și acest terminal de încărcare electronică, în condițiile în care petenta beneficia de aceste servicii de la operatorii de telefonie mobilă mai sus indicați.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraf.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

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

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

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

„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedeste decat indeplinirea condițiilor de forma. 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-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Faptul că petenta a prezentat în justificarea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe lângă facturi, și fotocopii ale unor cartele în legătură cu care susține că au fost utilizate de șoferii săi, achiziționate de la SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL, și fotocopia Contractului

15/04.01.2012 încheiat cu SC BDG SRL, nu are relevanța în motivarea contestației, deoarece în considerarea celor ce preced, analizând înscrisurile depuse de petentă în motivarea contestației se constată că aceasta nu prezintă vreun grad de exactitate sau de detaliu care să permită corelarea achizițiilor de cartele telefonice date în consum de petentă fără documente justificative, cu terminalul de încărcare electronică, având în vedere specificul activității petentei: transporturi rutiere, cât și obiectul de activitate principal al furnizorului SC BDG SRL: comerț cu ridicata al altor bunuri de uz gospodăresc.

În ceea ce privește mijloacele de probă depuse de petentă în motivarea cauzei, respectiv copia unora dintre cartelele folosite de șoferi achiziționate de la SC BD SRL, SC BDG SRL, respectiv SC M SRL, copia Contractului 15/04.01.2012 încheiat cu SC BDG SRL, State de salarii și registru angajați, se reține că, prezentarea ulterioară, în etapa de soluționare a contestației, a unor mijloace de probă noi care ar modifica starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție, nu poate fi reținută în soluținarea favorabilă a acesteia, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, petenta nu a dovedit, conform art. 65 din Codul de Procedura Fiscala, că la data efectuării inspecției fiscale, deținea aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedura Fiscala, care să-i permită exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă facturilor de achiziții ale petentei, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 1¹ din Legea nr.571/2003 Codul fiscal; acest contract fiind în mod evident un document pro causa, motiv pentru care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a stării de fapt prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea stării de fapt fiscale considerând că, pentru facturile reprezentând achiziții de cartele telefonice, identificate de către organele de inspecție fiscală și prezentate în Anexa nr. 3 la RIF, petenta nu are posibilitatea legală de a exercita dreptul de deducere a TVA, în legătură cu acestea, conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca fiind neîntemeiată.

2.2. În ceea ce privește achizițiile de băuturi răcoritoare, în baza facturilor prezentate în anexa nr.4 la RIF emise de CC HBC, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada septembrie 2012 - iulie 2015 petenta a dedus TVA aferentă în sumă de **xxx lei**, înscrisă în facturile reprezentând achiziții de băuturi răcoritoare, prezentate în anexa nr.4 la RIF emise de CC HBC, considerate de organele de inspecție fiscală ca nefiind aferente realizării veniturilor, nefiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

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

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

b) *operațiuni taxabile;”*

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

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

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

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

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

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

Este cunoscut faptul că acordarea dreptului de deducere al TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

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

De exemplu, prezentarea de documente justificative în considerarea îndeplinirii condiției de formă, nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În ceea ce privește achizițiile de servicii, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Această abordare a fost impusă de caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraf.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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

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

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

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a

serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]

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

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

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

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

Petenta susține în cuprinsul contestației faptul că aceste băuturi răcoritoare au fost achiziționate pentru a fi consumate de către salariați și că ar reprezenta cheltuieli sociale, care sunt deductibile fiscal, încadrându-se în limita de 2% conform prevederilor art. 21 alin (3) litera c) din Legea 571/2003, care prevăd:

„ART. 21 Cheltuieli

(...)

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...)

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

De asemenea, petenta consideră aceste achiziții cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă, dar fără a prezenta vreun contract în motivarea contestației formulate.

În condițiile în care petenta considera aceste achiziții de băuturi răcoritoare ca fiind cheltuieli sociale în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, exista obligația legală a acesteia de a evidenția aceste aspecte și modul de calcul al sumelor ca deductibile/nedeductibile potrivit art. 21 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, actualizat, în registrul de evidență fiscală întocmit pentru calculul impozitului pe profit și în declarația 101 “Declarația privind impozitului pe profit” pentru a fi luate în considerare de organul de control.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta nu a procedat în acest mod, nedemonstrând astfel că întreaga sumă ar putea fi aferentă realizării veniturilor și nici nu a putut proba utilizarea băuturii răcoritoare CC în folosul operațiunilor taxabile în ceea ce privește dreptul deducere a TVA.

Referitor la faptul că în cuprinsul filei 15 a contestației formulate petenta a arătat că anexează acesteia „opinie motivată a expertului contabil privind achizițiile de băuturi răcoritoare”, învederăm acesteia că în cuprinsul fotocopiilor depuse în probațiune nu a fost identificat vreo „opinie motivată a expertului contabil privind achizițiile de băuturi răcoritoare”, astfel că pretențiile sale din contestația formulată nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

În concluzie, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect la stabilirea stării de fapt fiscale considerând că, pentru facturile reprezentând achiziții de băuturi răcoritoare, identificate de către organele de inspecție fiscală și prezentate în Anexa nr. 4 la RIF, petenta nu are posibilitatea legală de exercitare a dreptului de deducere a TVA, în legătură cu acestea, conform art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca fiind neîntemeiată.

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 nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxx lei**.

Pe cale de consecință, cu privire suma totală de **xxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, având în vedere faptul că SC Xxx SRL nu a respectat condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA pentru facturile aferente achizițiilor de cartele telefonice și respectiv achizițiilor de băuturi răcoritoare, facturi enumerate în anexele nr. 3 și 4 ale raportului de inspecție fiscală, pentru care s-a respins dreptul de deducere al TVA, *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.

B. În ceea ce privește contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016.

Raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*”
coroborat cu prevederile art. 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-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice.

C. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei nr. xxx/07.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în Dosar fiscal nr.xxx, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de xxx lei.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016 în Dosar nr.xxx, în temeiul art. 88 lit. c) și art. 119 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate accesorii atât pentru obligații stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016, cât și pentru obligațiile fiscale individualizate prin depunerea Declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate (cod 112) și a Decontului de TVA (cod 300) aferente lunii martie 2016 și aprilie 2016, precum și a Declarației privind obligații de plată la bugetul de stat

(cod 100) – Impozit pe profit – aferentă lunii martie 2016, în sumă de **xxx lei**, reprezentând:

- Accesorii impozit pe veniturile din salarii in suma de xxx lei, cod 2;
 - Accesorii impozit pe profit in suma de xxx lei, cod 3;
 - Accesorii dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată in suma de xxx lei, cod 305;
 - Accesorii contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 411;
 - Accesorii contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de xxx lei, cod 412;
 - Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 431;
 - Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de xxx lei, cod 432,
- conform Anexei la Decizia nr. xxx/07.06.2016.

C.1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr. xxx/07.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în Dosar fiscal nr.xxx, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în ceea ce privește suma de xxx lei, reprezentând accesorii aferente debitelor principale de natura impozitului pe profit și TVA în legătură cu care urmează a se suspenda soluționarea contestației, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională 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, S.C. XXX S.R.L. a fost supusă inspecției fiscale, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2015, în urma căreia organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș Severin au emis Decizia de impunere nr. F-CS XXX din 19.05.2016 în baza Raportului de inspecție fiscală F-CS XXX din 19.05.2016, comunicată petentei la data de 24.05.2016.

Prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX din 19.05.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Caraș Severin au stabilit în sarcina S.C. XXX S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de **xxx lei**, reprezentând:

- Impozit pe profit în sumă de xxx lei;
- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

La data de 07.06.2016 A.J.F.P. Arad prin Serviciul evidență pe plătitor persoane juridice a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx, în Dosar nr.xxx, atât pentru obligații stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016, cât și pentru obligațiile fiscale individualizate prin depunerea Declarațiilor privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor

asigurate (cod 112) și a Decontului de TVA (cod 300) aferente lunii martie 2016 și aprilie 2016, precum și a Declarației privind obligații de plată la bugetul de stat (cod 100) – Impozit pe profit – aferentă lunii martie 2016.

Împotriva sumelor stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016, petenta a formulat contestație, înregistrată la A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF xxx/17.06.2016, la A.J.F.P. Caraș Severin sub nr. xxx/29.06.2016 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. xxx/13.07.2016, contestație soluționată conform pct. IV.A. al prezentei.

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 de către instanțele de control judiciar, în situația exercitării de către petentă a posibilității legale de a uza de căile de atac împotriva deciziei de soluționare a contestației privind debitele principale de natura TVA și impozit pe profit, 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 care urmează a fi pronunțată de instanțele de control judiciar în situația în care petenta va exercita calea de atac în condițiile legii împotriva pct. IV.A. al prezentei decizii, va stabili în mod definitiv dacă Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 având drept obiect suma totală de xxx lei reprezentând impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, sumă stabilită în sarcina petentei urmare verificării perioadei 01.01.2010 – 31.12.2015, este corectă și legală.

Posibilitatea formulării de către petentă a acțiunii în contencios administrativ împotriva pct. IV.A. al prezentei decizii de soluționare a contestației 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 de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016 având drept obiect suma de **xxx lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016, în condițiile în care aceasta 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 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-CS XXX/19.05.2016, urmează a se dispune suspendarea soluționării contestației administrative formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx/07.06.2016, până la soluționarea definitivă pe fond a cauzei în ceea ce privește obligațiile fiscale principale de natura impozitului pe profit și TVA cuprinde în decizia de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016.

Prin urmare, potrivit art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma de **xxx lei**, reprezentând:

- Accesorii impozit pe profit în suma de xxx lei, cod 3;
- Accesorii dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de xxx lei, cod 305,

stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 12398/14.06.2016 emisă de către organele fiscale din cadrul Administrației Județene 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. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: *“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”* . ”

C.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr. xxx/07.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în Dosar fiscal nr.xxx, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în ceea ce privește diferența în sumă de xxx lei, reprezentând:

- Accesorii impozit pe veniturile din salarii in suma de xxx lei, cod 2;
- Accesorii contribuția de asigurări sociale datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 411;
- Accesorii contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați in suma de xxx lei, cod 412;
- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator in suma de xxx lei, cod 431;
- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați in suma de xxx lei, cod 432,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată de SC Xxx SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, petenta a înțeles să conteste în întregime Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 07.06.2016, fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la obligațiile fiscale în sumă de xxx lei mai sus detaliată, stabilite suplimentar în sarcina sa prin acest titlu de creanță și fără să depună vreun document justificativ.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) *motivele de fapt și de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiază;*”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. *Contestatia poate fi respinsa ca: (...)*

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru accesoriile în sumă totală de xxx lei aferente impozitului pe veniturile din salarii (xxx lei), contribuția de asigurări sociale datorată de angajator (xxx lei), contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați (xxx lei), contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator (xxx lei) și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (xxx lei), petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că deși petenta contestă în întregime Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 07.06.2016, pentru sumă totală de xxx lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii (xxx lei), contribuția de asigurări sociale datorată de angajator (xxx lei), contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați (xxx lei), contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator (xxx lei) și contribuției pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați (xxx lei), nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui

contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. xxx din 07.06.2016, conform prevederilor pct. 2.5 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, potrivit căroră „organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. XXX SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015.

D. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală a Finanțelor Publice Timișoara are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care în cuprinsul acestei dispoziții nu se regăsește măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS XXX/19.05.2016, au dispus următoarele măsuri contestate:

Măsura 1.

„Înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite în urma inspecției fiscale, în sumă totală de xxx lei, compusă din:

- xxx lei diferență impozit profit;
- xxx lei diferență TVA.”

Măsura 2.

„Evidențierea în registrul de evidență fiscală pentru a diminuării pierderii fiscale în sumă de xxx lei, stabilită de organul de control”.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

coroborat cu cele ale art.269 alin.2 din același act normativ:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Potrivit acestor prevederi legale, contestatarul este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative fiscale, obiectul contestației constituindu-l numai sumele și măsurile înscrise de organele fiscale în aceste documente.

Totodată, în ceea ce privește competența de soluționare, la data depunerii contestației, se reține că potrivit art.272 alin.(1) lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5). ”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, **a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și cele formulate împotriva măsurii de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât între măsurile dispuse la pct.3.1 și pct. 3.2. din Dispoziția de măsuri contestată nu se regăsește diminuarea pierderii fiscale ci măsura de înregistrarea

în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite în urma inspecției fiscale, în sumă totală de xxx lei, compusă din: xxx lei diferență impozit profit și xxx lei diferență TVA, precum și evidențierea în registrul de evidență fiscală pentru a diminua pierderii fiscale în sumă de xxx lei, stabilită de organul de control, se reține că **Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(6) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

coroborat cu pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin, în calitate de organ emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. xxx/19.05.2016.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.277 alin.(1) lit.a) și b), a art.279 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct.10.2 și 11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza Referatului nr. xxx/31.10.2016, se

DECIDE :

- *Suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând:

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

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS XXX/19.05.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- *Suspendarea soluționării contestației* formulate împotriva Deciziei nr. xxx/07.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în Dosar fiscal nr.xxx, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în ceea ce privește suma de **xxx lei**, reprezentând:

- Accesorii impozit pe profit în suma de xxx lei, cod 3;

- Accesorii dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de xxx lei, cod 305,

până la soluționarea definitivă a cauzei privind debitele principale, după epuizarea tuturor căilor de atac, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

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

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulate împotriva Deciziei nr. xxx/07.06.2016 referitoare la obligațiile de plată accesorii în Dosar fiscal nr.xxx, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în ceea ce privește diferența în sumă de **xxx lei**, reprezentând:

- Accesorii impozit pe veniturile din salarii în suma de xxx lei, cod 2;

- Accesorii contribuția de asigurări sociale datorată de angajator în suma de xxx lei, cod 411;

- Accesorii contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în suma de xxx lei, cod 412;

- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator în suma de xxx lei, cod 431;

- Accesorii contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați în suma de xxx lei, cod 432;

- *Constatarea necompetențe materiale* a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind soluționarea contestației formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

nr. xxx/19.05.2016, competența materială a soluționării acestui capăt de cerere aparținând Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin, pentru acest capăt de cerere A.J.F.P. Caraș-Severin urmând a emite decizia de soluționare a contestației în condițiile legii.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. XXX S.R.L.;

- A.J.F.P. Caraș Severin, A.J.F.P.Arad, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,