

DECIZIE nr. 3868/30.07.2018

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /09.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 cu adresa nr. ARG_AIF ... /01.02.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /09.02.2018 și a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: RO... ,

cu sediul în mun. Arad, str. ... nr. ... , ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Inspecția Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /27.12.2017, redepusă la AJFP Arad - Inspecția Fiscală unde a fost înregistrată sub nr. ARG_AIF ... /22.01.2018, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /09.02.2018.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017 emise de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad, solicitând anularea parțială a acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei
- taxa pe valoarea adăugată – ... lei

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na. ... , în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 fiind comunicată la data de 05.12.2017).

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

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

Petenta consideră că se impune anularea deciziei de impunere contestată, în condițiile în care, în opinia sa, actul contestat este viciat din punctul de vedere al formei, argumentele sale fiind detaliate în paginile 4 – 10, astfel:

Invocând dispozițiile art. 97, petenta arată că în decizia de impunere nu se poate identifica proveniența bazei impozabile suplimentare pe fiecare perioadă impozabilă, motivul de fapt pentru fiecare sumă suplimentară, respectiv temeiul de drept.

Un alt aspect care este de natură a determina sancțiunea nulității actului administrativ fiscal atacat, îl reprezintă durata efectuării inspecției fiscale, care în opinia petentei nu respectă dispozițiile exprese ale art. 126 din Legea nr. 207/2015, în mod special cele ale alin. (2).

Invocând prevederile art. 113, petenta solicită a se constata că nu s-au făcut verificări la sediile secundare, respectiv faptul că documentele și informațiile solicitate de organele de inspecție fiscală au fost foarte complexe, implicând alocarea unui număr mare de ore, consumabile și nu în ultimul rând personal.

De asemenea, în opinia petentei, organele de inspecție fiscală nu au valorificat situațiile prezentate de petentă, nefiind verificate nici suspiciunile în ceea ce privește consumul de combustibil al petentei, dând dovadă de lipsă de considerație față de aceasta.

În consecință, petenta solicită constatarea încălcării dispozițiilor art. 97 din Codul de procedură fiscală, respectiv imposibilitatea identificării tipului creanței fiscale pe fiecare baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia aferent bazei de impozitare, pentru fiecare perioada impozabila (în mod special pentru societățile... SRL, ... SRL și ... SRL) și constatarea nulității deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 în considerarea dispozițiilor art. 46 alin. 2 și art. 97 din Legea nr. 207/2015 raportat la art. 13 alin. 1 din același act normativ - interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

Referitor la **fondul cauzei**, petenta analizează punctual, fiecare constatare a inspecției fiscale care a generat obligații suplimentare, prezentând totodată și argumentele sale, astfel:

1. „În ceea ce privește impozitul pe profit aferent exercițiului financiar 2011”, petenta invocă excepția de fond privind prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale raportându-se la dispozițiile art. 23 și art. 91 din Vechiul Cod de procedură fiscală, respectiv 21 din Noul Cod de procedură fiscală.

Petenta arată că dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, la art. 352 (3) NCPF se vorbește de creanțe fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016. Nașterea unei creanțe fiscale este reglementată de art. 21 din NCPF conform căruia dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă se nasc la momentul la care se constituie baza

de impozitare care le generează. Constituirea bazei de impozitare nu poate avea loc decât la momentul efectuării operațiunii supusă impozitării.

Astfel petenta precizează că pentru perioada de raportare reprezentată de anul financiar baza de impozitare se poate constitui până la sfârșitul acestuia, în cazul său până la data de 31.12.2011 și astfel impozitele/taxele aferente unor operațiuni efectuate în anul 2011 nu se pot naște după data de 1 ianuarie 2016.

Concluzia finală a petentei fiind că „Pentru baza de impunere constituită în anul 2011, în temeiul art. 91 alin. (2) și art. 23 din O.G. nr. 92/2003, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut această bază de impunere, respectiv de la 1 ianuarie a anului 2012, și s-a sfârșit după 5 ani, adică la 31 decembrie 2016.”

2. „În ceea ce privește prestările de servicii, în quantum de ... lei având un TVA aferent în quantum de ... lei, prestate de către societatea... SRL și considerate nedeductibile”, petenta își prezintă argumentația la filele 10 – 17.

Petenta reia constatările organelor de inspecție fiscală, referitoare la contractul de închiriere ... /... /04.08.2010 încheiat de petentă, în calitate de client, cu societatea... SRL, inclusiv clauzele inserate în cuprinsul acestuia.

Primul motiv care în opinia petentei este de natură a conduce la admiterea contestației îl reprezintă lipsa verificării și analizării aspectelor de fond privind realitatea operațiunilor comerciale.

Petenta arată că organul fiscal trebuie să facă dovada și să-și susțină opinia prin mijloace de probă și nu doar prin simple aprecieri, opinii subiective, cel puțin interpretabile din punct de vedere al modului de fundamentare, prin copierea în RIF a unor clauze dintr-un contract standard.

Astfel, organele de inspecție fiscală enunță în final o opinie care conform susținerilor petentei este netemeinică, neprobată și fără fundament, deoarece „dacă ar fi analizat măcar câteva facturi emise către societatea ar fi constatat că acestuia i-au fost închiriate/facturate, în repetate rânduri 12 toalete (6 închiriate direct și 6 sunt de la societatea...)”.

Aprecierile organelor fiscale conform căreia nu este "nicio legătura directă și imediată cu prestările de servicii facturate de către societatea... SRL" nu se raportează la starea de fapt reală, petenta arătând față de acest aspect că organul fiscal “nu-și pune întrebarea de unde au mai apărut 6 toalete (respectiv cele de la...) în facturile emise societății ” SRL. Adică o societate, respectiv "... .. ", plătește chirie și întreținere pe dublu nr cabine (în contractul standard sunt doar 6)?”.

Un alt argument pentru care petenta a contractat totalitatea acestor servicii necesare a fi prestate de către societatea... , care era tocmai în zona C îl reprezintă localizarea șantierului pentru construire parc eolian (C - județul C) și faptul că punctul de lucru al societății se află la B (la 270 km), întreținerea și deplasarea cabinelor ar fi reprezentat o cheltuială excesiv de mare care ar fi afectat rezultatul economic al petentei.

În concluzie, petenta arată că a încheiat contracte prin care a pus la dispoziție cabine de toaleta cu obligativitatea întreținerii, destinația acestor cabine fiind de a îndeplini cerințe la organizarea de șantier C , pe care clientul ... SRL și... SRL trebuie sa le îndeplinească pentru obiectivele lor de investiții. Având în vedere că organizarea de șantier presupune deplasări ale acestora în locații succesive (locația fiind într-un parc eolian) se impunea inclusiv relocarea toaletelor fapt ce a putut fi realizat doar cu ajutorul societății... care avea punct de lucru la C .

Petenta precizează că a emis facturi pentru cabinele puse la dispoziție societății "... SRL (mai mult de 6 cabine, respectiv 6, 9, 10 sau 12 cabine în funcție de cerințe), înregistrând venituri mai mari decât cele specificate în contractul standard identificat de inspectorii fiscali. Facturarea se făcea după devizele societății... (anexate și identificate de inspectorii fiscali) cu plus valoare; facturile conțin TVA. Astfel, petenta subliniază că a taxat și din punct de vedere a TVA operațiunile realizate și care au în componența și achiziția de servicii de la... .

Al doilea motiv principal detaliat de petentă este faptul că aceasta a realizat venituri.

Petenta precizează că obiectul contractului cu ... SRL îl reprezintă închirierea și întreținerea igienei a 6 bucăți toalete (asigurând concentrate, dezinfectant, apa, hârtie igienică) curățarea externă/internă. În data de 01.05.2011 se încheie actul adițional nr. 1 la contractul B ... prin care, în funcție de solicitări, se suplimentează numărul de pubele, se asigură transportul lor (în cadrul șantierului în funcție de locații), se montează la punctul de lucru nou, se întrețin (curățat, dezinfectat, alimentat cu accesorii) și se înlocuiesc sacii menajeri.

Făcând trimitere la actul adițional la contractul încheiat cu societatea... , petenta arată că aceasta îi asigură conform pct 8, următoarele servicii:

- închiriere pubele mobile și accesorii
- transport pubele
- întreținere (curățat, dezinfectat, alimentat cu accesorii)

petenta subliniind faptul că are profit fără niciun alt cost, toate costurile fiind cuprinse în contractul cu societatea... .

Mai mult, petenta precizează că ambele societăți sunt în localitatea C și dacă nu exista contractul încheiat cu societatea... **SRL** nu se putea onora contractul cu societatea ... , deoarece între punctul de lucru al petentei, din B , până în localitatea C sunt **270** km. De altfel, petenta arată că nu s-a verificat dacă exista foi de parcurs zilnice la aceasta locație, de la punctul de lucru din B , pentru a constata că petenta nu utilizează propriile echipamente, ci cele închiriate de la societatea... pentru întreținere.

Petenta consideră că organele de inspecție fiscală nu au indicat punctual toate probele care stau la baza constatărilor cuprinse în RIF, în condițiile în care petenta susține că „deține (și a prezentat organului fiscal) contractul de prestări servicii (adică îndeplinirea condiției de la art. 21/m) și devize care

susțin serviciile achiziționate (adică îndeplinirea cerinței de la pct. 48)”, iar textul de lege conține sintagma *„sau orice alte materiale corespunzătoare”*.

În concluzie, petenta arată că deține factură, contract, deviz lucrări și realizează venituri în urma colaborării cu societatea... SRL (în acest sens prezentând matematic profitul obținut urmare colaborării cu cele două firme partenere:... SRL și ... SRL care este de ... ,40 lei), afirmații „dovedite prin documente” atașate, în timp ce în opinia petentei, organul de inspecție fiscală nu indică vreun temei fiscal/juridic concret care să stea la baza concluziilor prezentate, acesta fiind în măsură să „ceara nota de relații de la furnizori deci și de la conducerea ... SRL și ... SRL firmele fiind și acum active”.

Pe cale de consecință, petenta consideră că organul fiscal nu a procedat în fapt la estimarea bazei de impunere cu respectarea dispozițiilor legale, aceasta fiind calculată netemeinic și nelegal, motiv pentru care apreciază că „impunerea este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, subscrisa nedatorând sume suplimentare, care ar reprezenta impozit pe profit în cuantum de ... lei și taxă pe valoare adăugată în cuantum de ... lei, în condițiile în care baza impozabilă suplimentară, pentru prestările de servicii efectuate de societatea... SRL a fost calculată cu încălcarea dispozițiilor legale”.

3. „Existența dreptului de deducere al cheltuielilor aferente achizițiilor de piese schimb auto de la societățile ... SRL și ... SRL pentru reparații în regie proprie”, precum și „dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la societatea... în cuantum de ... lei și al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de la societățile ... și ... în cuantum de ... lei”, petenta arată următoarele:

Raportându-se la constatările organelor de inspecție fiscală, petenta face trimitere la obiectul său de activitate, precizând că întreținerea și repararea mijloace de transport ale societății devine obligatorie atât pentru respectarea reglementărilor rutiere, cât și pentru buna funcționare a acestora în scopul realizării obiectului de activitate.

În opinia petentei, modalitatea de inspecție fiscală nu respectă principiul bune credințe, cu atât mai mult cu cât deși a solicitat să i se permită să apeleze la serviciile unui expert tehnic abilitat, deoarece organul de inspecție nu poate fi în măsură să aprecieze dacă aceste piese sunt sau nu destinate întreținerii și reparării parcului auto, sau care este nivelul rezonabil al consumurilor de piese de schimb într-o exploatare corectă a mijloacelor de transport, respectiv justificarea ca și achiziții/consum pentru reparații, dar nu a fost aprobată această solicitare.

O altă critică dezvoltată de petentă față de constatările organelor de inspecție fiscală referă la faptul că nu poate fi contestată necesitatea achiziției de piese de mașini atât consumabile (ulei, filtru de ulei, becuri, bujii, plăcuțe de frână, etc), cât și de piese de schimb care se consumă (unele chiar cu periodicitate impusă de cartea tehnică a mașinii), astfel că apare ca lipsită de

motivație neacordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv considerarea ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielilor aferente întregului consum de piese de schimb.

De asemenea, petenta precizează că deține facturi de achiziție, verificate de către inspectorii fiscali, respectiv devize după modelul utilizat de societate (legea neimpunând vreun formular anume) și pentru care legiuitorul nu impune un format standardizat, fiind respectate în opinia sa dispozițiile O.M.F. nr. 3512/2008 cu modificările și completările ulterioare, art. 6(1) din Legea 82/1991 republicată cu completările și modificările ulterioare – situația devizelor aferente reparațiilor auto în regie proprie fiind prezentată în contestație la file 20 – 21.

Invocarea de către organele fiscale a dispozițiilor art. 21, alin 4 litera f din Codul fiscal, este, conform petentei netemeinică și nelegală, atâta timp cât constatările acestora nu fac trimitere la înregistrări în contabilitate (note contabile) pentru care petenta să nu fi prezentat documente justificative.

Sub aspectul dreptului de deducere a cheltuielilor petenta consideră că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul desfășurării activității proprii și sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere și anume:

- „achiziția a fost efectiv realizată, justificarea s-a efectuat prin facturi de achiziție, consumul a fost făcut pe baza devizelor de reparații identificate de inspectorii

- contribuabilul a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin veniturile realizate și facem precizarea că fără utilizarea parcului auto societatea nu ar funcționa, punerea la dispoziție a toaletelor, întreținerea și transportul lor nefiind posibile fără parcul auto.

- legislația nu interzice reparațiile în regie proprie

- pentru desfășurarea obiectului de activitate, respectiv punerea la dispoziție de toalete presupune transportul acestora de la locul de depozitare la locul de folosire, la care se adaugă transportul pentru înlocuire / igienizare și la final transportul de retragere a toaletelor. Transportul fiind realizat cu mijloace de transport ale societății, întreținerea și repararea acestora devine obligatorie în respectarea reglementărilor rutiere iar toate costurile aferente reparațiilor au fost recuperate prin realizarea de venituri, venituri în care aceste costuri au fost incluse.”

De asemenea, petenta subliniază faptul că înseși constărilor organelor de inspecție fiscală confirmă existența foilor de parcurs fapt care „asigura recunoașterea integrală a cheltuielilor cu consumurile și întreținerea mijloacelor de transport.”

Mai mult, conform susținerilor petentei organele de inspecție fiscală nu precizat care prevedere legislativă a fost încălcată raportat la modelul de deviz pentru reparații utilizat de firmă, petenta subliniind că Ordinul 3512/2008 și Ordinul 2634/2015 reglementează documentele financiar contabile care însă nu au fost indicate de organele de inspecție fiscală.

Făcând trimitere la dispozițiile art. 113 alin. 2 din Noul Cod de procedură fiscală conform căruia „*Nu intra în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-stiintifice*” astfel că nu este de acord cu neacceptarea expertizei tehnice solicitate cu ocazia efectuării inspecției fiscale pe motivul că „ar fi fost timp suficient pentru efectuarea acesteia în perioada de suspendare a controlului, respectiv 13.06.2017-28.09.2017”.

În mod similar, petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au competențe în ceea ce privește aplicarea ordonanței 82/2000, ordonanța emisă de Ministerul Transporturilor referitoare la autorizarea agenților economici care efectuează reparații auto, respectiv Hotărârea nr. 235 din 7 martie 2007; aceste acte normative necompletând prevederile Codului fiscal.

Referitor la corespondența purtată de organele de inspecție fiscală cu Registrul Auto Roman Arad, petenta consideră că a fost depășită sfera de aplicabilitate a Codului fiscal, solicitările neavând relevanță în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

În concret, sub aspectul dreptului de deducere a cheltuielilor petenta reiterează faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul desfășurării activității proprii și sunt îndeplinite cumulativ cele două condiții impuse de legiuitor pentru a avea drept de deducere și anume:

- „achiziția a fost efectiv realizată, justificarea s-a efectuat prin facturi de achiziție, consumul a fost făcut pe baza devizelor de reparații și justificarea a fost făcută prin foile de parcurs unde se identifica ... km parcursi (documente identificate de inspectori și specificate ca și existența în raportul de inspecție fiscală)
- contribuabilul a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin **veniturile realizate**, în cuantum de ... lei și facem precizarea că fără utilizarea parcului auto societatea nu ar funcționa, punerea la dispoziție a toaletelor, întreținerea și transportul lor nefiind posibile fără parcul auto, pe cale de consecință nici realizarea de venituri impozabile
- legislația nu interzice reparațiile în regie proprie

De asemenea, sub aspectul dreptului de deducere a TVA petenta arată că a îndeplinit cumulativ cerințele de fond și formă impuse de legislația fiscală reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA, astfel:

- „achizițiile bunurilor necesare prestării serviciilor și prestarea serviciilor au fost reale fiind efectuate în scopul realizării de venituri, aspect confirmat de contractele încheiate și de facturile fiscale emise, fiind astfel cuprinse 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. I lit. a din Codul fiscal, factura fiscală fiind întocmită în condițiile art. 155 alin. 5 din Codul fiscal;”.

Raportându-se la art. 73(2) C.pr.fisc., petenta subliniază că dreptul de apreciere al organelor de inspecție fiscală trebuie să se bazeze pe mijloace de probă.

De asemenea, petenta precizează că nu există reglementări contabile și fiscale care să condiționeze exercitarea dreptului de deducere și recunoașterea unei cheltuieli privind consumurile legate de mijloacele de transport de prezentarea dovezii colectării și predării uleiului uzat sau a pieselor înlocuite – organele de inspecție neindicând actul normativ care ar reglementa acordarea dreptului de deducere dacă ar fi prezentat documentele de predare a uleiului uzat, nici relevanța acestor documente din punct de vedere fiscal.

Pentru a justifica dreptul său de a considera aceste cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv de a-și exercita dreptul de deducere a TVA, petenta depune în probațiune „copie după contractul cu societatea care colectează uleiul uzat și după procesul verbal încheiat de R.A.R, ca urmare a sesizării organului fiscal, prin care suntem amendați ca **am efectuat reparații in regie proprie** fara autorizație” care confirmă, în opinia sa, reparațiile efectuate în regie proprie; procesul verbal încheiat de R.A.R având o forță probantă superioară declarațiilor date de foștii angajați, fiind un „document relevant”.

Referitor la relevanța notelor explicative date de foști angajați ai petentei, aceasta subliniază că acestea nu pot avea o importanță superioară unui document emis de o autoritate publică cu atât mai mult cu 3 dintre aceștia sunt în prezent angajați ai unei societăți concurente. Analizând conținutul acestor note explicative, petenta constată că „răspunsul la întrebarea nr 2 este identic la toți cei 5 foști angajați.” Inclusiv în ceea ce privește ortografia și punctuația.

Pentru a demonstra că afirmațiile celor 5 foști angajați nu corespund realității, petenta anexează un „decont exemplificativ al dl ... , care a cumpărat piese auto când era în delegație. E drept pentru reparații mărunte în regie proprie dar declara nu a făcut și nu a cumpărat nicio piesă”.

Un alt argument care trebuie luat în considerare este faptul că mijloacele de transport ale petentei au fost și sunt conduse de șoferi profesioniști care au cunoștințele necesare pentru anumite categorii de intervenții.

De asemenea, petenta analizează valoarea pieselor achiziționate arătând că deși aceasta poate fi semnificativă, dar „impartita la nr de zile de folosința și la nr de mașini, rezulta un cost de **15,22 lei/zi** piese de schimb și **5,72 lei/zi** consumabile (ulei + filtre)”.

Citând din constatările organelor de inspecție fiscală, petenta consideră că acestea nu justifică faptul că:

- „În intervalul 2013 - 2017 societatea înregistrează facturi de manopera reparații auto emise de IF Facturile se regăsesc în evidența contabilă a societății și nu au fost contestate de organul de control. În schimb piesele folosite pentru aceste reparații (și puse la dispoziția societății) nu sunt acceptate
- Foștii angajați infirma, pe de o parte, că au fost achiziționate piese de schimb dar confirma, pe de altă parte, că aceste piese de

schimb au fost folosite de mecanicul auto din Z ”
care demonstrează, în opinia petentei, acceptarea de către organele de control a probelor ce le-au analizat, într-un mod selectiv, în defavoarea sa.

Astfel, petenta supune atenției următoarele chestiuni: „cum se justifica în acest caz existența facturilor emise în perioada 2013 - 2017 de IF , pentru manopera reparației auto?”, respectiv „cum de foștii angajați știu că piesele nu s-au folosit de către subscrisa dar știu numele și numărul de telefon al celor care le-au folosit”.

Petenta reiterează faptul că are angajați șoferi profesioniști care sunt în măsură să efectueze reparații mărunte, întrețineri ale mijlocului de transport, în atribuțiile din fișa postului fiind prevăzute astfel de atribuțiuni iar calitatea de șofer profesionist presupune calificarea necesară. (în acest sens ulterior formulării contestației petenta depune cu adresa nr. ... /19.01.2018, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... /22.01.2018 atestate profesionale de mecanic auto, ale angajaților și).

Petenta evidențiază de asemenea și faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere și declarațiile actualilor angajați, pe motivul că sunt „nerelevante și necredibile”.

Raportându-se la dispozițiile legale fiscale - Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003, Legea nr. 82/1991, Codul de procedură fiscală, Ordinului MEF nr. 3055/2009 - petenta arată că a respectat în totalitate aceste prevederile legale în materie fiscală, în condițiile în care deține și a prezentat:

- facturi care îndeplinesc toate cerințele legale
- sunt recunoscute de ambii furnizori
- sunt înregistrate în contabilitatea petentei
- sunt întocmite devize de reparații pentru toate piesele
- autoutilitarele nu ar fi putut funcționa fără aceste reparații și întrețineri (în acest sens făcând trimitere la raportul de expertiză tehnică depus ulterior formulării contestației care confirmă necesitatea consumului de piese și consumabile, achiziționate de la societățile ... și).

Petenta anexează contestației fișele de cont ale celor 2 furnizori mai sus indicați - puse și la dispoziția organului fiscal, deoarece „dintr-un simplu calcul matematic se constata că piesele achiziționate de la cei 2 furnizori (adunate într-un an fiscal) nu sunt în totalitate considerate nedeductibile de către organul fiscal și subscrisa nu identifica care piese sunt justificate ca și folosința, care reglementări fiscale le respecta și de ce acestea sunt deductibile iar restul nu”.

Concluzia petentei, urmare celor mai sus descrise este că atât timp cât livrarea bunurilor a fost efectiv realizată, elementele subiective (declarații ale foștilor angajați) și neprobate, reținute în RIF, nu sunt suficiente pentru a refuza exercitarea dreptului de deducere și considerarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Un alt aspect relevant, în opinia petentei, este faptul că fără funcționarea autoutilitarelor nu se puteau obține venituri, folosirea parcului

auto fiind vitală în activitatea societății, subliniind că „la un total de ... km (cat rezulta din foile de parcurs la zi) nu se poate considera ca parcul auto (format in pondere din mașini second hand) nu a fost întreținut prin piese de schimb sau ca întreținerea nu ar fi fost necesară”.

Petenta arată că inspectorii fiscali nu fac dovada că au calificarea necesară în a aprecia necompatibilitatea pieselor de schimb și nici cât de repetativ este un schimb de ulei, constatările acestora îmbrăcând forma unor simple supoziții, solicitând acceptarea ca mijloc de probă a raportului tehnic anexat contestației (depus cu adresa nr. ... /25.01.2018, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscala Arad sub nr. ... /26.01.2018).

De asemenea, opinează petenta, în cuprinsul RIF au fost enumerate o serie de prevederi legale fără a le suprapune stării de fapt fiscale, rezultatul fiind neprobarea constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate, în opinia petentei „organul de control se contrazice singur: pe de o parte recunoaște ca efectuarea cheltuielilor cu reparațiile au ca scop restabilirea stării inițiale, iar pe de alta parte apreciază (oare pe ce baza ?) ca aceste cheltuieli cu reparațiile nu sunt necesare.”.

Petenta arată că parcul auto pe care îl deține e format în proporție de ... % din mașini second-hand, în acest sens depunând cu adresa nr. ... /19.01.2018, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscala Arad sub nr. ... /22.01.2018, fotocopii ale Cărților de înmatriculare ale autovehiculelor (CIV) pentru a se vedea vechimea parcului auto.

Constatările organelor de inspecție fiscală sunt redade într-o „exprimare mai mult decât generala” atunci când consemnează că petenta nu poate face dovada cu documente justificative a faptului că aceste reparații au fost efectiv necesare, petenta înțelegând că „nu au fost produse si inregistrate in contabilitate o noua categorie de documente justificative care sa consemneze aceleași fenomene economice, si anume cheltuieli cu reparațiile”, în opinia sa ajungându-se la situația de a reflecta „de 2 ori aceleași fenomene”.

Petenta nu înțelege care sunt „probele care stau la baza invocării art 21 alin 1 sau alin 4 lit f din Codul fiscal si a pct 44 din normele de aplicare ale codului in condițiile in care societatea deține (si a prezentat organului fiscal) facturile de achiziție, (adică îndeplinirea condiției de la art. 21/1, 21/4 f) si devize care susțin reparațiile efectuate (adică îndeplinirea cerinței de la pct. 44) si foile de parcurs care justifica necesitatea efectuării acestor reparații dovedind nr de km parcursi”.

Astfel critica petentei vizează faptul că organul fiscal nu a luat în considerare starea de fapt reală prezentată, și susținută, în opinia petentei cu documente justificative, dublat de lipsa indicării unui temei juridic precis, clar individualizat, care sa aibă legătura directă cu opinia la care organul de control a ajuns.

Pe cale de consecință, petenta subliniază faptul că achiziția pieselor auto achiziționate de la societățile ... și ... au fost în folosul realizării activității sale economice, motiv pentru care cheltuiala în sumă de ... lei

aferentă acestor achiziții este deductibilă, fiind întrunite condițiile prevăzute de art. 19 și art. 21 din Codul fiscal, impunerea fiind lovită de nulitate, deoarece este făcută cu încălcarea legii, consecința fiscală care se impune fiind faptul că nu datorează sume suplimentare de natura impozitului pe profit în cuantum de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei.

4. „În ceea ce privește TVA-ul datorat bugetului de stat în perioada august 2013 - septembrie 2013, dreptul de deducere al TVA-ului în această perioadă”, petenta arată următoarele:

Prin contestația înregistrată sub nr. ... /21.08.2013, petenta a contestat Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA nr. ... /12.07.2013.

De asemenea, în opinia petentei, trebuia să fie repusă în drepturi în drepturi cu data de 02.08.2013, data publicării în Monitorul Oficial a OG 16/2013, în cazul său repunerea în drepturi fiind de la o dată eronată, nelegală, respectiv 01.10.2013.

Anularea dreptului de deducere până la data de 01.10.2013 este nelegală în opinia petentei “subscrisa dobândind dreptul de deducere din luna august 2013 deoarece tot prin OG 16/2013 prin pct 13 se introduc 2 puncte noi la art 153, astfel subscrisa beneficiază de prevederile pct (9⁴)”.

În concluzie petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, deoarece în baza art 153 (9⁴) își redobândește drepturile începând cu data de 02.08.2013 și nu cu data de 01.10.2013 așa cum eronat i s-a acordat.

De asemenea, petenta în fila 39 a contestației arată o serie de erori de calcul efectuate de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în opinia petentei impunerea este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea legii, aceasta nedatorând taxă pe valoare adăugată în cuantum de ... lei, în condițiile în care “impunere a fost calculată cu încălcarea dispozițiilor legale”.

Totodată, petenta solicită și anularea sumelor accesorii instituite în urma deciziei de impunere, pentru sumele contestate, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar.

Pe cale de consecință, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

Totodată, în temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, societatea solicită susținerea orală a contestației, atât în ceea ce privește aspectele de procedură, cât și cele de fond cuprinse în contestație, aceasta fiind acordată în data de 27.03.2018 conform minutei existentă în original la dosarul cauzei.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. -AR ... /24.11.2017 care a stat la baza

emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, obiectul verificării fiind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

În condițiile în care, decizia de impunere este contestată parțial, vom prezenta constatările organelor de inspecție fiscală care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale contestate, astfel:

A. Cu privire la impozitul pe profit aferent exercițiului financiar 2011 în sumă de ... lei, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Din verificarea evidenței financiar contabile a petentei au rezultat o serie de neconcordanțe în ceea ce privește cuantumul veniturilor petentei înregistrate în jurnalele de vânzări, respectiv în registrele jurnale și cuantumul veniturilor înregistrate în balanțele de verificare aferente anului 2011, respectiv cuantumul veniturilor înregistrate în declarația privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2011 și bilanțul întocmit pentru anul 2011.

În vederea refacerii evidenței contabile, inspecția fiscală a fost suspendată, fiind reluată în data de 28.09.2017.

În anul 2011 urmare a refacerii evidenței contabile a petentei, conform balanței de verificare, întocmită pentru luna decembrie 2011 și a registrului de evidență fiscală, petenta a înregistrat venituri totale în sumă de ... lei și cheltuieli totale în sumă de ... lei, încheind exercițiul financiar cu un profit contabil de ... lei.

Raportându-se și la declarațiile depuse de petentă la autoritatea fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe, urmare cărora a rezultat o obligație de plată constituită ca urmare a refacerii evidenței contabile pentru anul 2011, dar nedeclarată în sumă de ... lei, fiind încălcate prevederile art.35 alin.1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

B. Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei aferente prestărilor de servicii efectuate de societatea... SRL, respectiv TVA aferentă în sumă de ... lei, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Petenta X SRL, în calitate de client a încheiat contractul de închiriere ... /... / 04.08.2010 cu societatea... SRL din ... str.... bl.... scara ap. jud..... având ca obiect "transportul a 6(sase) Cabine ecologice si inchiriere de echipamente (generator electric, 1 masa de lucru,2 scaune, 1 dozator de apa/calda rece,l prelungitor)".

Ulterior petenta a încheiat actul adițional nr.1 la contractul nr.... ... din 04.08.2010 (anexa nr.9 la RIF) având ca obiect servicii de închiriere și salubritate, împreună cu accesoriile necesare pentru acestea.

Urmare discuțiilor cu reprezentantul legal al petentei d-na , respectiv din Nota Explicativa dată de aceasta (anexa nr.10 la RIF), organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta închiriere de echipamente (generator electric, 1 masa de lucru,2 scaune, 1 dozator de apa calda/rece, 1 prelungitor), respectiv închiriere și prestare de servicii de igienizare asupra unor pubele este necesară pentru realizarea obiectivelor contractului B ...

/05.08.2010 încheiat de către societatea X SRL cu societatea ... SRL cu sediul social în B având CUI RO ... , contract prin care se pune la dispoziția societății ... SRL un număr de 6 (șase) cabine de toaletă mobilă (proprietatea societății X SRL) în localitatea C pentru care se asigură și întreținerea acestora.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală d-na ... mai indică un Client pentru care au fost necesare contractarea acestor prestări de servicii, respectiv chiar pe societatea... SRL, fără a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul încheiat între părți.

Din analiza conținutului celor două contracte, respectiv contractul încheiat cu societatea... SRL, respectiv cu societatea ... SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii facturate de către societatea... SRL către petenta X SRL nu se regăsesc printre obiectivele contractului încheiat cu societatea ... SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL nu poate face dovada că a utilizat prestările de servicii care fac obiectul contractului închiriere/prestări servicii încheiat cu furnizorul... SRL în folosul operațiunilor sale taxabile, încălcând dispozițiile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consecința fiind stabilirea în sarcina a unei TVA suplimentare în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru cheltuielile efectuate de petentă reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii efectuate de societatea... SRL în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt îndeplinite dispozițiile art. 21 alin. 1, art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, petenta nefăcând dovada faptului că această cheltuială a fost în folosul operațiunilor sale impozabile, în condițiile în care petenta nici nu a prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare care să demonstreze necesitatea efectuării acestor cheltuieli; consecința fiscală a fost faptul că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

C. Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de ... lei aferente achizițiilor de piese de schimb și consumabile achiziționate de la SC ... SRL și SC ... SRL, respectiv TVA aferentă în sumă de ... lei, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca petenta înregistrează în evidența contabilă și fiscală facturi de achiziții piese de schimb auto emise de către furnizorii ... SRL și ... SRL.

Referitor la achizițiile de piese de schimb și consumabile de la firmele mai sus enumerate, organele de inspecție fiscală au constatat:

- existența unor neconcordanțe cu privire la realitatea efectuării reparațiilor în regie proprie, constatările având la bază declarațiile angajaților petentei;

- existența unor neconcordanțe între declarațiile furnizate de administratorul petentei și informațiile cuprinse în situațiile privind reparațiile auto efectuate în regie proprie, prezentate de petentă, care reflectă o altă realitate cu privire la volumul și complexitatea reparațiilor în regie proprie efectuate;

- lipsa unor documente justificative întocmite la data efectuării reparațiilor, respectiv devize de lucrări sau orice alte documente / dovezi scrise care să conțină informații minime cu privire la necesitatea acestora reparații auto, având în vedere neconcordanțele, respectiv caracterul repetitiv al pieselor auto / consumabilelor raportat la perioada de timp în care au fost efectuate și numărul de kilometri parcurși de mașinile respective (inclusiv lipsa documentelor care să probeze predarea uleiului uzat către entități colectoare);

- neîndeplinirea, în perioada verificată, a condițiilor dotare, documentație tehnică și tehnologie corespunzătoare, respectiv lipsa personalului calificat pentru efectuarea reparațiilor auto;

- constatarea unor incompatibilități ale pieselor achiziționate raportat la mașinile asupra cărora s-au efectuat reparațiile în regie proprie.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că situațiile centralizatoare prezentate de către petentă cu privire la achizițiile de piese de schimb/consumabile auto de la furnizorii ... SRL și ... SRL Arad, înregistrate în contabilitatea financiar contabilă ca fiind utilizate la reparațiile auto efectuate în regie proprie, respectiv situația centralizatoare Deviz reparații regie proprie, nu justifică necesitatea și realitatea efectuării acestor reparații / schimburi auto în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv în folosul operațiunilor sale impozabile.

Consecința fiscală a acestor constatări a fost stabilirea de către organele de inspecție fiscală a sumei de ... lei aferente achizițiilor de piese de schimb și consumabile achiziționate de la SC ... SRL și SC ... SRL ca și cheltuielă nedeductibilă la calculul profitului impozabil, respectiv stabilirea unei TVA suplimentară aferentă în sumă de ... lei.

D. Cu privire la cuantumul TVA suplimentară în sumă de ... lei, aferentă perioadei (august 2013 - septembrie 2013), în care petenta a avut codul de TVA anulat, inspecția fiscală a reliefat următoarele:

Prin „Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA” înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Arad sub nr. ... /12.07.2013 (anexa nr.29 la RIF) i se comunică petentei, că înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art.153 din Codul Fiscal a fost anulată, potrivit art.153 alin.9 lit.c) din Codul Fiscal deoarece „persoana impozabilă - administratorii au înscris în cazierul fiscal fapte de natura să ducă la anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a SC X SRL”.

Conform bazei de date ANAF, respectiv din „Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA” rezultă faptul că petentei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 31.07.2013.

Din analiza evidenței financiar contabile a petentei, respectiv jurnale pentru vânzări și bilanțe de verificare organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta a colectat în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (în luna august 2013 ... lei și în luna septembrie ... lei), fără a o declara la organul fiscal teritorial.

Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de la ... BELGIA, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea acestuia în conformitate cu prevederile art. 148, alin.I, lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.07.2013, în condițiile în care la data de 31.07.2013, petenta nu are drept de deducere a tva pentru suma de ... lei aferenta TVA dedusa pentru achizițiile de soluții de spălat toalete ramase în stoc la data de 31.07.2013.

De asemenea, din analiza evidenței financiar contabile a petentei, respectiv jurnale de cumpărări TVA și bilanțe de verificare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (în luna august 2013 ... lei și în luna septembrie 2013 ... lei), în perioada cât i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de tva, încălcând prevederile art. 11 alin 1, pct.1, indice 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în luna august 2013 și septembrie 2013, organele de inspecție fiscală neacordând exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru suma de ... lei.

În considerarea celor constatate în legătură cu achizițiile în sumă de ... lei aferente reprezentând piese de schimb și consumabile achiziționate de la ... SRL și ... SRL, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au precizat că este posibil ca operațiunile comerciale în cauză, să nu fi existat în realitate, iar prin evidențierea lor în contabilitatea societății X SRL să se fi creat doar aparența existenței unor achiziții de materiale, cu scopul diminuării veniturilor realizate de petentă, respectiv masa impozabilă a profitului, precum și sumele de plată reprezentând TVA.

Astfel, sub aspectul stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au arătat că elementele expuse anterior pot avea valoarea unor factori obiectivi, care dovedesc implicarea societății X S.R.L. în derularea unor practici abuzive, de natură a-i procura avantaje fiscale (deducerea TVA și a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit).

Pe cale de consecință, urmare inspecției fiscale efectuate la X SRL, pentru constatările precizate la pct.C, organele de inspecție fiscală au formulat Sesizarea Penală nr. ARG_AIF ... /24.11.2017, în legătură cu starea

de fapt constatată urmare inspecției fiscale efectuate la X S.R.L., organele fiscale constituindu-se parte civilă față de d-na. ... , în calitate de administrator la X S.R.L., pentru prejudiciul total în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, la dosarul cauzei existând o fotocopie a sesizării penale transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad.

În scopul soluționării contestației formulate de către X SRL, conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ... /06.03.2018, comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. ARG_AIF ... /24.11.2017.

Prin adresa din Dosar nr. ... /P/2017 din 19.03.2018 transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara unde a fost înregistrată sub nr. ... /28.03.2018, existentă în original la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „sesizării AJFP Arad nr. ARG_AIF ... /24.11.2017 i s-a atribuit la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad nr. unic ... /P/2017, dosarul cauzei fiind transmis I.P.J. Arad – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării de cercetări față de faptele sesizate.”

III. Societatea X S.R.L. cu sediul în Arad, str. ... nr. ... , ... , jud. Arad, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J02/... /2006, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Alte activități de curățenie” – cod CAEN 8129.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„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.”

„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.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:*

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) *creanțe fiscale în quantum de până la 1 milion lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 1 milion lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. ... 1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. *Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”*

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

A. Referitor la susținerea petentei conform căreia nu se poate identifica în decizia de impunere baza de impozitare, și nici cuantumul acesteia pentru fiecare perioadă impozabilă, se rețin următoarele:

În fapt, inspecția fiscală s-a desfășurat în baza Avizului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /03.03.2017, comunicat administratorului petentei în data de 10.03.2017, în baza Titlului VI, capitolul I, art.122 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind precizate atât obiectul inspecției cât și perioada, astfel perioada 01.01.2011 - 31.12.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit și a perioada 01.01.2012 -31.01.2017, în ceea ce privește TVA.

În drept, Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 97

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.

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 factual și legal și consecințele lor fiscale.

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

motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

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

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

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

De asemenea, conform prevederilor din anexa nr.2 din OPANAF 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", în ceea ce privește modul de completare a deciziei de impunere, legiuitorul a stipulat următoarele:

"- Rândul 1 coloana 2 - "data de la care începe perioada verificată" - se completează cu data de început a perioadei verificate, sub forma zz.ll.aaaa.

- Rândul 1 coloana 3 - "data de sfârșit a perioadei verificate" - se completează cu data de sfârșit a perioadei verificate, sub forma zz.ll.aaaa.

- Rândul 1 coloana 4 - "baza impozabilă stabilită suplimentar" - reprezintă valoarea totală a bazei impozabile stabilită suplimentar de inspecția fiscală asupra căreia se aplică cota de impozit pentru determinarea obligației fiscale principale.

- Rândul 1 coloana 5 - "impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar" - se completează cu valoarea totală a sumelor reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată."

Din analiza conținutului Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 raportat la dispozițiile legale mai sus citate, rezultă că acest act administrativ conține toate elementele prevăzute de lege, pe fiecare tip de impozit și perioada fiscală verificată, respectiv se poate identifica baza de impunere și quantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar pentru fiecare perioadă impozabilă, astfel:

- **pentru impozitul pe profit baza impozabilă totală (baza de impunere) stabilită suplimentar este în sumă de ... lei, iar quantumul obligației de plată stabilită suplimentar este în sumă de ... lei;**

- **pentru TVA baza impozabilă totală (baza de impunere) stabilită suplimentar este în sumă de ... lei, iar quantumul obligației de plată stabilită suplimentar este în suma de ... lei.**

În ceea ce privește afirmația petentei că, nu a putut determina bazele de impozitare aferente impozitelor și taxelor stabilite suplimentar și cuantumul impozitelor stabilite pe fiecare perioadă fiscală în parte, învederăm că acestea se regăsesc detaliat în Raportul de Inspecție Fiscală F-AR ... /24.11.2017 cu anexele aferente numerotate de la 1 la 47, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, încheiat cu respectarea prevederilor art. 131 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, în sensul că *„a cuprins toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate din punctul de vedere faptic și legal, inclusiv anexele aferente susținerii acestor constatări”*.

Cuantumul obligațiilor fiscale suplimentare în ceea ce privește **impozitul pe profit și baza de impunere stabilite suplimentar** de organele de inspecție fiscală, sunt prezentate detaliat în următoarele anexe de la Raportul de Inspecție Fiscală F-AR ... /24.11.2017:

- anexa nr. 14 *„Situția privind TVA și cheltuiala dedusă pentru achizițiile de servicii realizate de SC X SRL de la SC... SRL”* pusă la dispoziția petentei pe suport de hârtie;

- în anexa nr.26 este detaliată *„Situția centralizatoare a cheltuielilor deduse de societatea verificată, pentru reparațiile auto în regie proprie conform situației pusa la dispoziție de aceasta, și situația desfășurată a acestora (inclusiv a TVA dedusă)”* pusă la dispoziția societății în format electronic, și în anexa nr.47 la RIF *„Baza de date format electronic”*;

- anexa nr. 27 *„Situția centralizatoare privind baza impozabilă stabilită suplimentar, a impozitului pe profit stabilit suplimentar, respectiv scadența impozitului pe profit stabilit suplimentar”*, sumele fiind identificate și de petentă – pag. 2 din contestație;

Cuantumul obligațiilor fiscale suplimentare în ceea ce privește **TVA și baza de impunere stabilite suplimentar** de organele de inspecție fiscală, sunt prezentate detaliat în anexele aferente Raportului de Inspecție Fiscală F-AR ... /24.11.2017, semnate de luare la cunoștință de administratorul societății, doamna, astfel:

- anexa nr. 20 - Situația întocmită de petentă privind împărțirea pieselor achiziționate de la societatea ... SRL Arad, respectiv societatea SRL punctual, pe mașinile aflate în proprietatea/utilizarea sa;

- anexa nr.26 - Situația centralizatoare a cheltuielilor deduse de petentă, pentru reparațiile auto în regie proprie conform situației pusă la dispoziție de aceasta, și situația desfășurată a acestora (inclusiv a TVA dedusa);

- anexa nr.14 - Situația privind TVA și cheltuiala dedusa pentru achizițiile de servicii realizate de SC X SRL de la SC... SRL;

- anexa nr.32 - Copii xerox jurnal de cumpărări luna august 2013 și jurnal de cumpărări luna septembrie 2013;

- anexa nr.33 - Copii xerox balanța luna august 2013 și balanța luna septembrie 2013;

- anexa nr.43 - Situația centralizatoare a TVA suplimentară, respectiv a scadenței acesteia.

Referitor la anexa nr.26 desfășurată, acesta se regăsește cu semnătura administratorului societății, doamna , de luare la cunoștința, în original, la dosarul de inspecție al Activității de Inspecție Fiscala, fiind pusă și la dispoziția societății verificate doar în format electronic - anexa 47 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că informațiile incluse în anexa nr. 26 desfășurată, au fost preluate exclusiv din anexa nr.20 „*Situația întocmită de societatea verificată privind împărțirea a pieselor achiziționate de la societatea ... SRL Arad respectiv societatea ... SRL punctual, pe mașinile aflate în proprietatea/utilizarea societății*”, care conține semnătura administratorului societății, doamna , de luare la cunoștință în original la dosarul de inspecție a Activității de Inspecție Fiscala, fiind pusă și la dispoziția petentei doar în format electronic - anexa 47 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, dar fără achizițiile de piese auto pentru motor HONDA, datorită faptului că s-au luat în considerare doar piesele de schimb folosite pentru parcul auto al societății, respectiv fără:

- în anul 2014 fără achizițiile reflectate în factura ... /26.06.2014 de la SC SRL, având o bază de impozitare de lei, și o TVA dedusă în sumă de lei (poziția 818 și 819 din tabelul cu achizițiile de piese auto pentru reparații în regie proprie din anul 2014).

- în anul 2016 fără achizițiile reflectate în factura AT/059972 de la SC SRL, având o baza de impozitare de lei, și o TVA dedusă în sumă delei (poziția 502 din tabelul cu achizițiile de piese auto pentru reparații în regie proprie din anul 2016).

În concluzie, nu au fost preluate în anexa nr.26 desfășurată achiziții de piese auto având o bază de impozitare de lei, și o TVA în sumă de lei.

Din analiza conținutului anexei nr.20 „*Situația întocmită de societatea verificata privind împărțirea a pieselor achiziționate de la societatea ... SRL Arad respectiv societatea SRL punctual, pe mașinile aflate în proprietatea/utilizarea societății*” rezultă următoarele informații:

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în anul 2012 are o bază de impozitare în sumă de lei și o TVA dedusă în sumă de lei;

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în anul 2013 are o bază de impozitare în sumă delei și o TVA dedusă în sumă de lei;

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în anul 2014 are o bază de impozitare în suma de lei și o TVA dedusă în suma de ... lei;

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în anul 2015 are o bază de impozitare în sumă de lei și o TVA dedusă în sumă de lei;

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în anul 2016 are o bază de impozitare în sumă delei și o TVA dedusă în sumă de ... lei;

- contravaloarea achizițiilor de piese auto destinate reparării în regie proprie a parcului auto al societății în perioada 01.01.2017 -31.01.2017 are o baza de impozitare în sumă de lei și o TVA dedusa în sumă de lei.

Având în vedere că la acest capăt de cerere sunt analizate susținerile petentei în legătură cu baza de impozitare, subliniem că organele de inspecție fiscală au avut în vedere motivațiile petentei, precizând că deși în cuprinsul contestației aceasta susține ca nu a primit anexa nr.20 de la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, aceasta a fost adusă la cunoștința petentei și în format electronic și pe suport de hârtie, subliniind că petenta mai prezintă încă o dată la dosarul contestației conținutul identic al informațiilor din anexa nr.20 (situația reparațiilor pentru perioada 2011-2017-biblioraft 2), dar fără a fi însușite de aceasta, lipsind semnătura persoanei împuternicite pe aceste înscrisuri. Din aceste informații rezultă că în perioada 01.01.2012 -31.01.2017, petenta a achiziționat și utilizat piese auto pentru repararea în regie proprie a parcului auto, având o bază de impozitare în sumă totală de lei, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA în sumă de lei.

Tot din analiza anexei nr.20 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, întocmită exclusiv de petentă, se constată faptul că aceasta în „Situații reparații an 2014” de la pozițiile 416 până la 438, evidențiază achiziții de piese auto pe bază de documente justificative emise în anul 2013 lei având o bază de impozitare în sumă de lei, exercitându-și și dreptul de deducere a TVA în sumă de lei.

În concluzie, ca urmare a informațiilor prezentate în anexa nr.20 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, a constatărilor prezentate anterior și ținând cont de faptul că pentru achizițiile de piese auto reflectate în anexa nr.20, petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost utilizate pentru parcul auto al petentei, organele de inspecție fiscală au centralizat aceste informații în anexa nr.26 desfășurată. Din această anexă rezultă detaliat, clar și precis informațiile referitoare la constituirea bazei impozabile și a debitelor suplimentare în ceea ce privește TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere în legătură cu achizițiile de piese auto folosite pentru reparațiile în regie proprie a parcului său auto, acestea fiind individualizate pe fiecare document de proveniență, iar baza de impozitare fiind centralizată și pe ani distincți, astfel:

- baza de impozitare pentru anul 2012 este în sumă de lei, iar TVA dedusă în acest sens este în sumă de ... lei;

- baza de impozitare pentru anul 2013 este în sumă de lei, și o TVA dedusă în sumă de lei;

- baza de impozitare pentru anul 2014 este în sumă de ...lei, și o TVA dedusă în sumă de lei;

- baza de impozitare pentru anul 2015 este în sumă de lei, și o TVA dedusă în sumă delei;

- baza de impozitare pentru anul 2016 este în sumă de lei, și o TVA dedusă în sumă de lei.

- baza de impozitare pentru perioada 01.01.2017-31.01.2017 este în sumă de lei și o TVA dedusa in suma de lei.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că baza impozabilă se regăsește în anexa nr.26 desfășurată la coloana "cheltuiala dedusa", având în vedere faptul că baza impozabilă este constituită din contravaloarea bunurilor achiziționate.

În concluzie conform anexei nr.26 desfășurată la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, care a fost întocmită exclusiv în baza informațiilor primite de organele de inspecție fiscală de la petentă, baza impozabilă stabilită suplimentar în ceea ce privește TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere în legătură cu achizițiile de piese auto folosite pentru reparațiile în regie proprie a parcului său auto este în sumă de lei, iar TVA suplimentară aferentă este în sumă de ... lei.

Referitor la identificarea bazei impozabile și a cuantumului TVA stabilită suplimentar rezultată din prestările de servicii efectuate de societatea ... SRL, conform documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că acestea sunt evidențiate în anexa nr. 14 „Situția privind TVA și cheltuiala dedusă pentru achizițiile de servicii realizate de SC X SRL de la SC... SRL” la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, fiind semnată în original de administratorul societății, doamna ... , existentă și la dosarul contestației. Din aceasta anexă rezultă, detaliat, clar și precis informațiile referitoare la constituirea bazei impozabile și a debitelor suplimentare în ceea ce privește TVA dedusa, acestea fiind individualizate pe fiecare document de proveniență, iar baza de impozitare fiind centralizată și pe ani distincți astfel:

- baza de impozitare pentru anul 2012 este în suma de 156.878 lei, iar TVA dedusa este în sumă de 37.651 lei;

- baza de impozitare pentru anul 2013 este în sumă de 42.355 lei, iar TVA dedusa este în suma de 10.165 lei;

In concluzie conform anexei nr.14 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017 baza impozabila stabilita suplimentar in ceea ce privește TVA stabilita suplimentar rezultată din prestările de servicii efectuate de ... SRL este în sumă de 199.... lei, iar TVA suplimentară aferentă este în sumă de ... lei.

Referitor la identificarea bazei impozabile și a cuantumului TVA stabilită suplimentar, rezultată din anularea codului de TVA în perioada august 2013 - septembrie 2013, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că acestea sunt evidențiate parțial în anexa nr.31 „Copii xerox jurnal de vânzări, luna august 2013 si jurnal de vânzări luna septembrie 2013”, conform căreia

baza de impozitare pentru TVA colectată pe care petenta nu a declarat-o la bugetul de stat în valoare de ... lei este în sumă de 560.643 lei (275.653 lei pentru luna august 2013 și 284.990 lei pentru luna septembrie 2013). Din aceasta anexa rezulta detaliat informațiile referitoare la constituirea bazei impozabile și a debitelor suplimentare în ceea ce privește TVA colectată în sumă de ... lei, fiind constituită din totalitatea livrărilor (exclusiv TVA) realizate de petentă în perioada august 2013 - septembrie 2013, acestea fiind individualizate pe fiecare document de proveniență.

În concluzie conform anexei nr.31 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, care a fost întocmită exclusiv în baza informațiilor primite de organele de inspecție fiscală de la petentă, baza impozabilă stabilită suplimentar în ceea ce privește TVA colectată în suma de ... lei (TVA colectată în luna august 2013 + TVA colectată în luna septembrie 2013), datorată de petentă în perioada când aceasta a avut codul de TVA anulat este în sumă de 560.643 lei.

Referitor la identificarea bazei de impozitare aferentă TVA ajustată de organele de inspecție fiscală pentru bunurile în legătură cu care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA anterior anulării codului său de TVA, consumate în perioada în care aceasta avea codul de TVA anulat, în sumă de ... lei, baza de impozitare este în sumă de 23.139 lei așa cum rezultă din anexa nr.38 la Raportul de Inspecție Fiscala F-AR ... /24.11.2017, descrisă în mod detaliat la pag. 68 din RIF.

Diferența de bază impozabilă în sumă de 193.074 lei (... lei "contravaloare baza impozabilă din decizia de impunere" - 633.360 lei "contravaloare baza impozabilă achiziții piese de schimb pentru reparații în regie proprie" - 199.... lei "contravaloare baza impozabilă servicii realizate de ... SRL" - 560.643 lei "contravaloare baza impozabilă TVA colectată în perioada când petenta a avut codul de TVA anulat" - 23.139 lei contravaloare baza impozabilă TVA ajustată pentru consumul de bunuri în perioada când petenta a avut codul de TVA anulat), este baza de impozitare pentru suma de ... lei, aferentă TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere în perioada când aceasta avea cod anulat, respectiv august 2013 și septembrie 2013 rezultă din anexa nr. 32, unde sunt evidențiate și individualizate achizițiile pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, în condițiile în care TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere în această perioadă nu a fost declarată la organul fiscal, drept urmare această sumă nu constituie o TVA suplimentară, fiind luată în calcul la TVA suplimentar de organele de inspecție fiscală doar dintr-o eroare matematică în anexa nr.43, aspect de care se va face vorbire la analiza fondului cauzei.

Referitor la cuantumul bazei de impozitare stabilită suplimentar la impozitul pe profit pentru achizițiile de piese auto de la ... SRL și ... SRL

și pentru serviciile realizate de ... SRL, aceasta rezultă în mod detaliat, clar și precis, fiind individualizat pe fiecare document de proveniență din anexa nr.26 desfășurată (baza de impozitare achizițiile de piese auto de la ... SRL și ... SRL) și anexa nr. 14 (baza de impozitare stabilită suplimentar pentru serviciile realizate de ... SRL).

Referitor la cuantumul bazei de impozitare stabilită pentru impozitul pe profit nedeclarat de petentă în anul 2011 în sumă de ... lei, acesta se regăsește în anexa 4 pag 3 la RIF, fiind determinat ca diferența între baza de impozitare pentru care petenta a declarat la organul fiscal competent un impozit pe profit în sumă de 40.670 lei și baza de impozitare calculată de petentă în sumă de 662.364 lei, respectiv ca diferența **între 662.364 lei și 254.188 lei, rezultând astfel o baza impozabila nedeclarată la organul fiscal competent în sumă de 408.176 lei, pentru care organul de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.**

În ceea ce privește susținerea petentei că deoarece bazele de impozitare și impozitele aferente nu sunt prezentate defalcate în decizia de impunere, aceasta conduce la anularea deciziei de impunere F-AR ... /24.11.2017, nu poate fi luată în considerare în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017 și anexele aferente stau la baza emiterii deciziei de impunere F-AR ... /24.11.2017, iar acesta cuprinde informații cu privire la cuantumul bazelor de impozitare defalcate pe fiecare constatare detaliat, clar și precis și individualizate pe fiecare document de proveniență, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

În cauză sunt incidente dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, care referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, stipulează:

„ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

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

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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

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

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în

care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din norma legală precitată, rezultă că un act administrativ fiscal este nul în situațiile enumerate la lit. a) – c), respectiv:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

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

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare

în cauză neconstatându-se vreo situație din cele de mai sus, caz în care nu este incidentă nulitatea absolută, așa cum pretinde petenta.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei toate anexele Raportului de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, au fost comunicate petentei, fiind semnate în original de doamna administrator Totodată datorită volumului mare de informații, așa cum se precizează la capitolul V pct.7 „Alte constatări” pagina 88 din Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, organele de inspecție fiscală au stocat în format electronic anexele de la prezentul Raportul de inspecție fiscală pe CD - anexa nr. 47. De asemenea anexa nr.47 face parte din anexele Raportului de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, așa cum rezultă din informațiile cuprinse la cap. VIII - pagina 91.

Pe cale de consecință, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017 împreună cu anexele sale au fost comunicate petentei parțial, pe suport de hârtie și în totalitate în format electronic - anexa nr.47 la Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, cu excepția anexelor numărul 44, 45 și 46, anexe care au fost întocmite ulterior finalizării inspecției fiscale, din conținutul acestora rezultând atât baza de impozitare, cât și cuantumul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, rezultă că susținerile petentei nu pot fi luate în considerare, cu atât mai mult cu cât cauzele de nulitate sunt expres și limitativ prevăzute la art. 49 alin. 1 lit. a – c din Codul de procedură fiscală, care nu sunt incidente stării de fapt fiscale așa cum a fost descrisă.

B. Referitor la excepția de procedură invocată de petentă, respectiv faptul că decizia de impunere nu este motivată în fapt și în drept, se rețin următoarele:

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

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

ART. 7

Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 46

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

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

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) **motivele de fapt;**

f) temeiul de drept;

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

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

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

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

ART.118

Reguli privind inspecția fiscală

(5) *Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, s-a reținut că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea identificării de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au avut în vedere evidența financiar contabilă a petentei, declarația reprezentantului legal al petentei, analizând totodată și informațiile existente în baza de date a ANAF.

În cuprinsul RIF F-AR ... /24.11.2017, au fost prezentate, detaliat, constatările organelor de inspecție fiscală, referitor la fiecare categorie de impozit/taxă, fiind analizat fiecare an verificat, în baza evidenței financiar – contabile a petentei, centralizatoarelor întocmite de petentă, declarației

reprezentantului legal al petentei, existența/inexistența unor documente justificative de natura mijloacelor de probă posibil a fi deținute de petentă etc.

Într-adevăr în decizia de impunere contestată sunt prezentate motivele de fapt, pe scurt, dar conform formularului „decizie de impunere”, a rezultat că „La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține 1252 pagini.”; 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.

În acest sens, în cauză sunt incidente prevederile din anexa nr.2 din OMF 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice”, în ceea ce privește modul de completare a acesteia, astfel:

- la rubrica "*Motivul de fapt*": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate și

- la rubrica "*Temeiul de drept*": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Din analiza conținutului Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 se constată că aceasta conține toate elementele prevăzute de lege, inclusiv motivul de fapt și temeiul de drept pentru toate constatările efectuate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește afirmația petentei că nu a putut determina proveniența bazei de impozitare pe fiecare perioadă impozabilă, motivul de fapt pentru fiecare sumă stabilită suplimentar, aferentă fiecărei perioade impozabile și temeiul de drept incident, existând doar o înșiruire de acte normative, aceasta nu poate fi luată în considerare în condițiile în care aceste elemente se regăsesc detaliat în Raportul de Inspecție Fiscală înregistrat la organul fiscal competent sub numărul F-AR ... /24.11.2017, care în conformitate cu prevederile art.131, alin. (1), alin.(2) și alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală „s-a întocmit la finalizarea inspecției fiscale și a cuprins toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate din punctul de vedere faptic și legal, inclusiv anexele aferente susținerii acestor constatări”.

De asemenea sunt incidente prevederile art.131, alin. (4), din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală „Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de

impozitare". Or, prin Raportul de Inspecție Fiscală sunt prezentate detaliat, clar și precis cu privire la toate constatările organelor de inspecție fiscală, pe fiecare perioadă în parte, fiind precizate și identificate în totalitate documentele justificative de proveniență care au stat la baza stabilirii în sarcina petentei a obligațiilor fiscale suplimentare, fiind indicate actele normative încălcate precis, clar și individualizate pe fiecare constatare în parte.

Pe cale de consecință, solicitarea petentei de constatare a nulității deciziei de impunere nu poate fi admisă în condițiile în care se poate identifica în decizia de impunere contestată, atât motivul de fapt, cât și temeiul de drept pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar, aferent fiecărei perioade impozabile, având în vedere că Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017 și anexele acestuia stau la baza emiterii deciziei de impunere F-AR ... /24.11.2017.

C. Referitor la excepția de procedură invocată de petentă privind nerespectarea duratei de desfășurare a inspecției fiscale raportat la dispozițiile art. 126 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, inspecția fiscală petentei X SRL fost efectuată în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr. F-AR ... /03.03.2017, comunicat prin remitere administratorului petentei în data de 10.03.2017, în baza Titlului VI, capitolul I, art. 122 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru verificarea perioadei 01.01.2011 - 31.12.2015 în ceea ce privește impozitul pe profit și a perioadei 01.01.2012 -31.01.2017, în ceea ce privește TVA.

În perioada 01.01.2011 - până la zi, petenta a avut deschise următoarele puncte de lucru în:

- loc. B , str. Splaiul Independentei, nr.319, Ob 19, în perioada 01.01.2011 - 08.12.2016; Pentru închiderea acestui punct de lucru petenta prezintă Rezoluția înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad sub nr. 1... 2/08.12.2016;

- loc. B , str. Splaiul Independentei, nr.319, Ob 410, pe perioada 08.12.2016 - până la zi; Pentru deschiderea acestui punct de lucru petenta prezintă Rezoluția înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Arad sub nr. 1... 2/08.12.2016;

- loc. Târgu Mureș, str. Libertății, nr.115, jud. Mureș, pe perioada 30.09.2015 - până la zi.

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

„ART. 126

Durata efectuării inspecției fiscale

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

de:

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

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

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

Totodată în conformitate cu prevederile art.116 alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala:

"(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector".

Având în vedere faptul că, din analiza prevederilor art.126, alin.(1), lit(a) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, citat mai sus, rezultă că legiuitorul nu a condiționat termenul de 180 de zile „pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime” de deplasarea organelor de inspecție fiscală la punctele de lucru ale societății, astfel că în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, în condițiile în care inspecția fiscală s-a derulat pe un interval de 102 zile, inferior pragului de 180 zile, rezultă că în cauză nu sunt incidente dispozițiile alin. (2) al art. 126, nefiind depășită durata inspecției fiscale.

D. Referitor la susținerile petentei referitoare la modul de efectuare a inspecției fiscale, care în opinia sa a produs o vătămare petentei prin alocarea unui număr mare de ore, consumabile și personal, dat fiind complexitatea informațiilor solicitate raportat la un timp relativ scurt de prezentare a acestora, se rețin următoarele:

Referitor la aspectele invocate de petentă privitor la alocarea unui număr mare de ore, consumabile și personal, dat fiind complexitatea informațiilor solicitate raportat la un timp relativ scurt de prezentare a acestora, învederăm că în cauză sunt incidente dispozițiile legale privind inspecția fiscală, respectiv art. 113 Cod procedură fiscală, care stipulează:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către

contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.(...)"

Din analiza dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că organele de inspecție fiscală, în vederea îndeplinirii obiectului inspecției fiscale, așa cum este definit la alin. 1 al art. 113 C.pr.fisc., au posibilitatea de a proceda la operațiunile de verificare așa cum sunt enumerate la alin. 2 al aceluiași articol.

Raportat la susținerile petentei din contestația formulată, se rețin următoarele:

Referitor la faptul că în activitatea societății au apărut sincope denumite de petentă „timp pierdut” ca urmare a informațiilor solicitate de către organele de inspecție fiscală, învederăm că în exercitarea atribuțiilor de serviciu care vizează și îndeplinirea obiectului inspecției fiscale așa cum este descris la art. 113 Cod pr.fisc., organele de inspecție fiscală au dreptul de a solicita societăților pe care le verifică, informații, în limitele Codului de procedură fiscală; astfel în condițiile în care petenta nu a prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală documente justificative cu privire la consumul unor piese de schimb pentru reparațiile în regie proprie a parcului auto ale acesteia, informații pe care petenta trebuia să le dețină (cu atât mai mult cu cât a fost avizată anterior începerii inspecției fiscale) - petenta prezentând doar niște facturi de proveniență a acestor piese nu și documente justificative privind consumul acestor piese – în mod corect și legal și legal i s-au solicitat informații.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, petenta a furnizat doar o parte din informațiile solicitate acestea fiind anexate la Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017 în anexa nr.20. Aceste informații au fost solicitate prin adresa înregistrată la petentă sub 4970/21.04.2017 și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în forma finală după data de 29.09.2017, data reluării inspecției fiscale; nerespectarea termenului acordat de inspecția fiscală pentru prezentarea informațiilor nu a generat sancționarea contravențională a petentei, fapt care nu demonstrează încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiului bunei credințe.

Referitor la volumul mare de informații solicitate de inspecția fiscală prin adresele nr. 5121/30.05.2017 și nr. 5122/30.05.2017, conform documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că deși, organul de inspecție fiscală a considerat că aceste informații trebuiau să existe în societate până la data începerii inspecției fiscale - cu excepția informațiilor solicitate la punctul 15, 20 și 24, a acordat petentei prelungirea termenului de a le prezenta, urmare a solicitării petente, fără a fi aplicată vreo sancțiune contravențională în acest sens.

Spre exemplificare, răspunsul la adresa înregistrată la petentă sub nr.5122 /30.05.2017, a fost furnizat de aceasta, numai în data de 03.10.2017, iar organele de inspecție fiscală, deși termenul de primire a acestor informații era data de 06.06.2017, nu au sancționat contravențional firma.

Referitor la informațiile solicitate petentei prin adresa înregistrată la petentă nr. 5121/30.05.2017 - punctul 20 și 22 cu privire la consumul de combustibil, acestea au fost solicitate, conform precizărilor organelor de inspecție fiscală, deoarece din foile de parcurs puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală nu a rezultat în totalitate cantitatea de combustibil

consumată pentru autovehiculele aflate în folosința societății pe baza de contract de comodat, și pentru autovehiculele aflate în proprietatea sa.

De asemenea, având în vedere că pentru perioada 01.01.2013 - 31.01.2017, petenta evidențiază direct pe conturi de cheltuieli combustibilul achiziționat, iar pentru perioada 2011-2012, deși înregistrează în evidența contabilă achiziția de combustibil pe conturi de stocuri, organele de inspecție fiscală nu au identificat niciun bon de consum în acest sens, deși prin adresa înregistrată la societate sub nr. 5121 din data de 30.05.2017, au fost solicitate aceste documente justificative, organele de inspecție fiscală neidentificând alte documente justificative pentru consumul de combustibil al societății decât foile de parcurs.

De asemenea, așa cum s-a precizat în cele ce preced, organele de inspecție fiscală nu au sancționat firma pentru depășirea termenului acordat pentru prezentarea unor informații; astfel prin adresa înregistrată la petentă cu nr.5121/30.05.2017 la punctul 20 și 22 cu privire la consumul de combustibil, au fost furnizate numai după 29.09.2017; organele de inspecție fiscală precizând că aceste informații nu au fost centralizate ca anexă la Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, deoarece din verificarea prin sondaj a acestor informații nu au fost identificate elemente care să determine impozite suplimentare în sarcina petentei.

Referitor la afirmațiile petentei conform cărora deși în Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, se face referire la anexa nr.20 și anexa nr.21, petenta nu a intrat în posesia acestor anexe, acestea nu pot fi luate în considerare având în vedere că toate anexele Raportului de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, au fost comunicate petentei, fiind semnate în original de doamna , administrator.

Subliniem faptul că așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei datorită volumului mare de informații la capitolul V pct.7 „Alte constatări” - pagina 88 din Raportul de inspecție fiscală F-AR ... /24.11.2017, organele de inspecție fiscală au stocat în format electronic anexele de la Raportul de inspecție fiscală pe CD - anexa nr. 47 – care face corp comun cu Raportul de inspecție fiscală așa cum rezultă din informațiile cuprinse la cap. VIII - pagina 91, fiind pusă la dispoziția petentei.

Pe cale de consecință, petenta nu avea cum să identifice anexele nr.20 și nr.21 pe suport de hârtie, atâta timp cât ele au fost puse la dispoziția societății în format electronic (aceste anexe conținând în mod exclusiv informații care au fost puse la dispoziția organelor fiscale chiar de către petentă), aceste anexe fiind depuse la dosarul Inspecției Fiscale (a se vedea Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. 639/01.02.2018) și pe suport de hârtie, semnate în original de doamna , administrator.

Referitor la afirmațiile petentei privind suspendarea inspecției fiscale pentru „refacerea evidentei contabile aferenta perioadei ianuarie 2011 - decembrie 2012”, aceasta precizând că „evidența contabilă a fost refăcută de

societatea Comagro Consult SRL în anul 2013, în conformitate cu contractul nr 21/03.01.2013 anexat dar inspectorii fiscali au solicitat refacerea de către firma de contabilitate Decontex Consulting - societate cu care subscrisa avea contract pentru acea perioada de timp, societate cu care subscrisa a avut probleme în recuperarea documentelor subscrisei pentru perioada 2011-2012 fapt ce a condus la refacerea contabilității de către subscrisa în anul 2013 cu alta societate de contabilitate”, urmare analizei documentelor existente la dosarul cauzei au rezultat următoarele:

Urmare a inspecției fiscale parțiale privind TVA și impozitul pe profit demarate la societatea X SRL în data de 10.04.2017, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de neconcordanțe în ceea ce privește cuantumul veniturilor societății înregistrate în jurnalele de vânzări, respectiv în registrele jurnale, puse la dispoziție de petentă, și cuantumul veniturilor înregistrate în bilanțele de verificare aferente anului 2011, respectiv cuantumul veniturilor înregistrate în declarația privind impozitul pe profit întocmită pentru anul 2011 și bilanțul întocmit pentru anul 2011.

Analizând bilanțele de verificare puse la dispoziție de societatea care a întocmit evidența contabilă în anul 2011, aferente lunii octombrie 2011 și noiembrie 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost înregistrate veniturile și cheltuielile petentei. De asemenea, și în anul 2012 au fost constatate neconcordanțe între veniturile înregistrate în bilanța de verificare întocmită pentru luna decembrie 2012, declarația 101 întocmită pentru anul 2012 și veniturile declarate în bilanțul contabil întocmit pentru anul 2012.

Urmare neconcordanțelor identificate, organele de inspecție fiscală cu adresa înregistrată la petentă sub numărul 5128/07.06.2017, au solicitat următoarele:

„Având în vedere neconcordanțele în ceea ce privește cuantumul veniturilor societății înregistrate în jurnalele de vânzări, respectiv în registrele jurnale puse la dispoziție de societatea verificată, și cuantumul veniturilor înregistrate în bilanțele de verificare (nesemnate și stampilate) aferente anului 2011, respectiv cuantumul veniturilor înregistrate în declarația privind impozitului pe profit întocmită pentru anul 2011 și bilanțul întocmit pentru anul 2011, vă rugăm să puneți la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele/declarațiile financiar contabile menționate mai sus care conțin datele și sumele corecte din punctul de vedere al societății X SRL, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale reale a societății pentru anul 2011.”.

Având în vedere că aceste documente au mai fost solicitate petentei și prin adresa înregistrată la societate sub numărul 5096/18.05.2017 la punctul 3, unde se solicită să se pună la dispoziția organelor de inspecție fiscală „bilanțele de verificare ale societății pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2017, semnate și stampilate conform legislației din acea perioadă”, iar acestea nu au fost puse prezentate, prin adresa înregistrată la societate sub nr. 5130/07.06.2017 au fost solicitate și explicații în acest sens, respectiv s-au solicitat următoarele informații:

„(...) care este motivul pentru care nu ne-ați pus la dispoziție până la prezenta dată balanțele de verificare aferente perioadei ianuarie 2011 - ianuarie 2017, semnate și stampilate având menționate pe acestea conform cu originalul?

(...) care este motivul neconcordanțelor în ceea ce privește cuantumul veniturilor societății înregistrate în jurnalele de vânzări respectiv în registrele jurnale puse la dispoziție de societatea verificata, și cuantumul veniturilor înregistrate în balanțele de verificare (nesemnate și stampilate) aferente anului 2011, respectiv cuantumul veniturilor înregistrate în declarația privind impozitul pe profit întocmita pentru anul 2011 și bilanțul întocmit pentru anul 2011, fiind denaturat astfel profitul brut al societății aferent anului 2011? Menționați care dintre documentele menționate anterior sunt corecte cu precizarea sumelor în acest sens, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor fiscale?”.

Urmare a acestor solicitări, cu adresa înregistrată la societate sub nr.5137/12.06.2017, administratorul societății comunică urătoarele:

- referitor la întrebarea nr.1: „Conform contractelor de prestări servicii contabile încheiate cu SC DECONTEX CONSULTING SRL si SC COMAGRO CONSULT SRL aceste atribuțiuni reveneau celor doua societăți menționate. Precizez ca pana la prezenta data nu am intrat in posesia balanțelor de verificare aferente perioadei ianuarie 2011- ianuarie 2017, semnate si stampilate de către persoanele răspunzătoare menționate, având promisiunea ca le voi primi”.

- referitor la întrebarea nr.2: „In anul 2011 era in vigoare contractul de prestări servicii cu SC DECONTEX CONSULTING SRL, care pana la prezenta data nu a pus la dispoziția SC X SRL balanța de verificare intocmita pentru luna decembrie 2011 si bilanțul intocmit pentru anul 2011. Nu cunosc motivul neconcordanțelor sesizate de Dvs. Datorita faptului ca răspunderea pentru conducerea evidentei contabile ii revenea SC DECONTEX CONSULTING SRL. Aceasta precizare o fac si pentru anul 2012.”

Astfel, răspunsul petentei confirmă faptul că firma nu poate pune la dispoziția autorității fiscale documentele solicitate pentru perioada 2011-2012, administratorul societății motivând clar, că acest fapt se datorează DECONTEX CONSULTING SRL, nefăcând nicio referire la firma COMAGRO CONSULT SRL.

Afirmația petentei că organele de inspecție fiscală i-au impus numele firmei care să refacă evidența contabilă a societății pentru perioada 2011-2012, nu sunt confirmate de vreun mijloc de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, rămânând doar la stadiul de afirmații *pro causa*.

De asemenea subliniem faptul că deși prin adresa înregistrata la petentă sub numărul 5096/18.05.2017 la punctul 3, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei să prezinte „balanțele de verificare ale societății pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2017, semnate si stampilate conform legislației din acea perioada”, conform răspunsului dat de doamna , administrator, prin adresa înregistrata la societate sub nr.5137/12.06.2017,

nici la data de 12.06.2017, adică peste o lună, petenta nu deținea aceste balanțe, însă prin contestația formulată prezintă o altă stare de fapt, în sensul în care aceste documente ar fi existat la societate tot timpul, fiind întocmite de SC COMAGRO CONSULT SRL, fapt care denotă inconsecvență în prezentarea stării de fapt din partea firmei, chiar în legătură cu propriile-i afirmații.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarei de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

ASUPRA FONDULUI CAUZEI

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent exercițiului financiar 2011, în sumă de ... lei, rezultat din livrările de bunuri și servicii realizate de petentă în sumă de 408.175 lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează acest impozit în condițiile în care și-a calculat acest impozit pe profit, dar nu l-a declarat bugetului de stat, raportat la faptul că argumentele precizate în contestație vizează doar excepția de fond a prescripției dreptului de a stabili impozit pe profit pentru anul 2011.

Prin contestația formulată petenta invocă faptul că, în conformitate cu prevederile art.23 și art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2011, s-a prescris.

În drept, conform art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 347. - Dispoziții privind termenele

Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Se reține ca aceste dispoziții tranzitorii reglementează situația termenelor care au început să curgă sub imperiul legilor anterioare, pentru care legiuitorul a statuat că rămân supuse acestor norme, legea veche ultraactivând pentru calculul termenelor de prescripție.

Potrivit art. 23, art. 91, art. 92 și art. 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată".

"Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel".

"Art. 92. – (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

[...]

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale".

"Art. 102. – (6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare".

Totodată, potrivit art. 16, art. 19, art. 34 și art. 35 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 16. – (1) Anul fiscal este anul calendaristic.

(2) Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat".

"Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile [...]"**

"Art. 34. – (1) Plata impozitului se face astfel:

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. [...]

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1)".

"Art. 35. – (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la data de 25 aprilie inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (4), (5), (11), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate".

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care **s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.**

În concret, în lipsa oricărei dispoziții legale care să reglementeze expres momentul constituirii bazei de impunere, în cazul impozitului pe profit baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit, având în vedere prevederile coroborate ale art. 86 și art. 87 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

"Art. 86. – (4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere".

"Art. 87. – Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă".

Se reține că în acest sens s-a pronunțat și **Comisia Fiscală Centrală, care prin Decizia nr. 7/2011 a stabilit următoarele:**

"În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 91 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului pe profit, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „Declarației privind impozitul pe profit".

Având în vedere dispozițiile normative mai sus invocate, se reține că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul 2011 este **15 aprilie 2012** și pe cale de consecință, data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul 2011 este 15.04.2012, astfel că termenul de prescripție al dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe suplimentare de impozit pe profit pentru anul 2011 **începe să curgă de la data de 01.01.2013**, și anume de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

A interpreta începerea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Reiese, așadar, că în cazul impozitului pe profit aferent anului fiscal 2010 datorat de petentă pentru care declarația anuală privind impozitul pe profit trebuia depusă până la termenul de 25 aprilie 2012, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017.

Cum inspecția fiscală a început la data de 10.04.2017, așa cum s-a consemnat în registrul unic de control, iar pe perioada inspecției fiscale cursul prescripției este suspendat, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 în cadrul termenului legal de prescripție.

Susținerea contestatoarei în sensul că termenul de prescripție pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2012 este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Astfel, petenta **confundă**, pe de o parte, **momentul constituirii bazei de impunere** (determinarea profitului impozabil anual prin declarația fiscală) **cu momentul generării elementelor ce o compun** (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, **același moment cu elementele ce determină obiectul impunerii** (profitul impozabil anual/pierderea fiscală) **și perioada fiscală** (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală rezultă că **momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent, în măsura în care impozitul se determină prin autoimpunere.** Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale stipulate de Codul de procedură fiscală și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente. Spre exemplu, în cazul impozitul pe profit aferent anului 2010, organele fiscale nu puteau stabili și pretinde plata impozitului (nu puteau percepe impozitul) din partea unui contribuabil anterior datei de 25 aprilie 2011 întrucât nu expirase termenul de depunere a declarației anuale și de plată a impozitului pe profit. Numai din momentul expirării acestei date (25 aprilie 2011), **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea și plata impozitului, în situația în care aceștia nu-și respectau obligația legală de a declara și plăti impozitul respectiv sau ar fi putut**

iniția inspecția fiscală pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, **de verificare a "legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili**, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora".

Aplicând prevederile legale cu privire la momentul în care începe să curgă cursul prescripției – 1 ianuarie a anului următor celui în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală – rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2013 deoarece dreptul organelor fiscale de a stabili și determina impozitul anual pe profit s-a născut din data de 25 aprilie 2012.

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepția prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica baza impozabilă a impozitului pe profit aferent anului 2011 și de a determina impozitul pe profit datorat pentru acest an fiscal este nefondată, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă Societatea X S.R.L. are drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată mai sus indicate, aferente achiziției unor prestări de servicii efectuate de societatea... SRL în condițiile în care petenta nu probează cu documente faptul că aceste achiziții au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, petenta X SRL în calitate de client a încheiat **contractul de închiriere ... /... /04.08.2010** cu societatea... SRL având ca obiect transportul a 6 (șase) Cabine ecologice și închiriere de echipamente (generator electric, 1 masă de lucru, 2 scaune, 1 dozator de apă/caldă rece, 1 prelungitor).

Conform acestui contract valoarea chiriei este de 5,5 euro /cabina/zi/+ TVA, iar locul staționării bunurilor pe perioada închirierii este localitatea C , jud. Constanța.

Perioada de închiriere prevăzută în contract este de trei luni, cu posibilitate de prelungire.

De asemenea, petenta a încheiat **actul adițional nr. I la contractul nr. din 04.08.2010** având ca obiect servicii de închiriere și salubritate, împreună cu accesoriile necesare pentru acestea prin respectarea următoarelor clauze:

Societatea... SRL pune la dispoziția chiriașului în funcție de cerințele acestuia, pubele și consumabilele acestora: saci menajeri, mop, faras, găleți, maturi) destinate deșeurilor menajere, comerciale și deșeurilor asimilate acestora, pe raza comunei C . Întreținerea echipamentelor (dezinfectant, apa,

saci menajeri) curățarea internă-externă este obligația proprietarului , care o va efectua la punctul de lucru de la C .

Prețul serviciului (chirie pubele si accesorii + transport + amenajare/montare la punctul de lucru + întreținere) este de 32 euro /zi/+TVA .

Societatea... SRL facturează către societatea X SRL conform facturilor și devizelor anexate, prezentate în anexa nr.9 la RIF următoarele servicii:

- contravaloare chirie echipamente conform contract ... /... /2010. (numărul echipamentelor variază între 6 bucăți și 14 bucăți în perioada facturată.)

- contravaloare servicii salubritate/închiriere echipamente ecologice conform actului adițional AA nr. 1/... /2010 la contractul ... /... /04.08.2010.

În drept, **în materia impozitului pe profit**, pe perioada 2010-2015, sunt aplicabile prevederile:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

- **art.21 alin.1** din același act normativ,

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

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, astfel:

- **art.21 alin.4 lit. m)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)

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

Referitor la aceste temeuri legale, H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să

dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

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

Așadar, cheltuielile cu prestările de servicii pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care serviciile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

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

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

a) operațiuni taxabile;”

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

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.
(...)*

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea

doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că din conținutul devizelor anexate facturilor, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a stabili ce tipuri de echipamente au fost închiriate și nici obiectul exact al serviciilor prestate în corelare cu contractele încheiate.

În consecință, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, având în vedere natura și obiectul serviciilor prestate de către societatea... SRL, organele de inspecție fiscală cu adresa înregistrată la petentă sub nr. 5122/30.05.2017, au solicitat clarificări și informații suplimentare, cu privire la necesitatea prestării acestor servicii, respectiv utilizarea acestor servicii în folosul operațiunilor impozabile ale societății.

Astfel, conform Notei explicative dată de reprezentantul petentei - anexa nr.10 la RIF, s-a constatat faptul ca aceasta închiriere de echipamente (generator electric, 1 masă de lucru, 2 scaune, 1 dozator de apa caldă/rece, 1 prelungitor) respectiv închiriere și prestare de servicii de igienizare asupra unor pubele este necesară pentru realizarea obiectivelor contractului B ... /05.08.2010 încheiat de către societatea X SRL cu societatea ... SRL cu sediul social în B având CUI RO ... , contract prin care se pun la dispoziția societății ... SRL un număr de 6 (șase) cabine de toaleta mobilă (proprietatea societății X SRL) în localitatea C pentru care se asigură și întreținerea acestora.

De asemenea, d-na ... l-a mai indicat ca și Client pentru care au fost necesare contractarea acestor prestări de servicii, respectiv chiar pe societatea... SRL, fără a pune la dispoziția autorității fiscale contractul încheiat între părți.

Societatea X SRL, în calitate de furnizor, are înregistrate în evidența financiar contabilă în perioada 2011 - 2015 facturi emise de petentă către societatea... SRL în valoare totală de 29.404 lei, conform fișei contului de clienți anexată la Raportul de Inspecție Fiscală (anexa nr.13 la RIF), suma inferioară cheltuielilor înregistrate cu serviciile achiziționate de la... SRL care sunt în valoare de ... lei.

Din analiza perioadelor în care s-au furnizat serviciile reciproce între cele două firme, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea... SRL a prestat servicii în baza contractului ... /04.08.2010 și a actului adițional nr. 1/... /2010 în perioada 01.08.2010 - 08.02.2013, iar societatea X SRL a facturat servicii către societatea... SRL în perioada 2011-2015.

Ca urmare, în lipsa contractului încheiat între petentă, în calitate de furnizor și societatea... SRL în calitate de client având în vedere că serviciile furnizate de societatea X SRL sunt aferente unor perioade mult mai îndelungate, fapt care determină concluzia că, cheltuielile înregistrate în contabilitatea petentei ocazionate de achiziția serviciilor de la societatea... SRL nu sunt aferente veniturilor înregistrate de societatea X SRL din servicii prestate către societatea... SRL.

Referitor la contractul cu societatea ... SRL, acesta s-a desfășurat în perioada 2010-2014 conform facturilor emise de societatea X SRL (anexa nr.11 la RIF), petenta prezentând în acest sens și fișa de cont analitic aferentă (anexa 12 la RIF).

Obiectul contractului pentru serviciile furnizate către SC ... SRL, drepturile și obligațiile părților sunt specificate în cuprinsul contractului, astfel:

La pct.4 se prevede faptul că întreținerea toaletelor (concentrate, dezinfectant, apa, hârtie igienică) curățarea externă-internă, este obligația proprietarului care o va efectua prin punctul de lucru de la B .

La punctul 5 al contractului se stipulează clauza conform căreia chiriașul asigură în vederea efectuării fără obstacole a igienizării și întreținerii, accesul autovehiculului la cabina de toaletă. În lipsa accesului pot să apară cheltuieli suplimentare sau imposibilitatea efectuării întreținerii, care în acest caz nu poate fi reproșabil.

La punctul 6 al contractului se prevede: chiriașul se obligă să păstreze și să folosească în mod corespunzător toaletele pe toată durata închirierii.

Conform acestui contract, la pct.3, transportul cabinelor se efectuează exclusiv de către angajații proprietarului și pot fi predate în exclusivitate acestora.

De asemenea se mai precizează la pct.2 din contract faptul că predarea toaletelor de către proprietar chiriașului se efectuează în baza unui proces verbal de predare primire sau aviz de însoțire a mărfii, menținerea stării tehnice precizate în aceasta vor intra în atribuțiile chiriașului.

Din analiza obiectului contractului, respectiv drepturile și obligațiile părților contractuale precizate mai sus, s-a constatat faptul că obiectul contractului încheiat cu ... SRL îl reprezintă, în fapt, închirierea a 6 (șase) cabine de toalete mobile (proprietatea societății X SRL) în localitatea C pentru care se asigură și întreținerea acestora, (respectiv concentrat, dezinfectant, apa, hârtie igienică) prin punctul de lucru de la B fără nicio legătură directă și imediată cu prestările de servicii facturate de către societatea... SRL.

Subliniem faptul că serviciile facturate de către societatea... SRL reprezintă contravaloare chirie echipamente, respectiv: generator electric, 1 masa de lucru, 2 scaune, 1 dozator de apa, caldă/rece, 1 prelungitor și contravaloare servicii salubritate/închiriere echipamente ecologice respectiv pubele și consumabilele acestora: saci menajeri, mop, faras, galetă, mături și servicii de întreținere a acestora.

Astfel, prestările de servicii facturate de către societatea... SRL către societatea X SRL nu se regăsesc printre obiectivele contractului încheiat cu societatea ... SRL, respectiv natura serviciilor achiziționate de la societatea... SRL nu poate fi corelată cu natura serviciilor facturate către societatea ... SRL.

De altfel, acest contract încheiat de către societatea X SRL cu firma ... SRL este un contract standard, în conformitate cu obiectul de activitate al societății, utilizat în mod uzual de către petentă în relația cu clienții,

societatea efectuând în mod curent închirieri de toalete mobile, respectiv prestări servicii igienizare a acestora cu bunurile din dotarea societății.

De asemenea perioada în care se desfășoară contractul cu societatea ... SRL este mai mare, respectiv 2010-2014, față de perioada achiziționării serviciilor de la societatea... SRL, respectiv 01.08.2010-08.02.2013.

Analizând perioadele diferite de timp precizate anterior rezultă că obiectul contractului cu societatea ... SRL a putut fi îndeplinit și fără prestarea serviciilor efectuate de către societatea... SRL, cu atât mai mult cu cât petenta nu a prezentat autorității fiscale informații cu privire la existența unor modificări aduse contractului cu societatea ... SRL pe perioada desfășurării acestuia.

Conform contractului de închiriere ... /04.08.2010 și a actului adițional nr.1 la contractul ... /... /2010 încheiat cu societatea... SRL, petenta a înregistrat în evidența contabilă în perioada verificată, respectiv 01.01.2011 - 08.02.2013, o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe profit în sumă totală de ... lei, exercitându-și totodată și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, fără a prezenta documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada faptului că a utilizat prestările de servicii care fac obiectul contractului de închiriere/prestări servicii încheiat cu furnizorul... SRL.

Referitor la argumentele petentei din contestația formulată conform cărora aceasta încearcă justificarea economică a deciziei de a subcontracta prestările de servicii facturate către clientul ... SRL către furnizorul... SRL dublat de faptul că deși organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza întreaga activitate comercială derulată de societatea X SRL, respectiv partea de contractare cu beneficiarul final ... SRL în opinia petentei, nu s-a realizat, aceste afirmații nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, în considerarea următoarelor:

Analiza efectuată de organele de inspecție fiscală a avut la bază chiar documentele justificative puse la dispoziție de către petentă, completate cu informații suplimentare solicitate de către organele de inspecție fiscală, respectiv Nota Explicativă dată de administratorul societății și adrese prin care se solicită documente suplimentare cu privire la natura exactă a serviciilor prestate de către societatea... SRL.

Astfel, au fost verificate documentele justificative care au stat la baza emiterii facturilor înregistrate în evidența contabilă și fiscală a societății X SRL, atât pentru achizițiile de prestări de servicii efectuate de la societatea... SRL, cât și pentru prestările de servicii efectuate către societatea ... SRL.

Cu privire la furnizorul... SRL petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe lângă facturile de achiziție și contractul de prestări servicii, respectiv devize de lucrări aferente serviciilor prestate care așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei au fost analizate în timpul

inspecției fiscale, însă s-a constatat că nu îndeplinesc condițiile prevăzute de legiuitor, așa cum rezultă din cele mai jos descrise:

După cum s-a precizat în cele ce preced, obiectul contractului de închiriere ... /... /04.08.2010 constă în transportul a 6 (șase) Cabine ecologice și închiriere de echipamente (generator electric, 1 masa de lucru, 2 scaune, 1 dozator de apă caldă/rece, 1 prelungitor).

De asemenea, actul adițional la contract are ca obiect servicii de închiriere și salubritate, împreună cu accesoriile necesare pentru acestea, prin care societatea... SRL pune la dispoziția chiriașului în funcție de cerințele acestuia, pubele și consumabilele acestora: saci menajeri, mop, faras, galeti, maturi) destinate deșeurilor menajere, comerciale și deșeuri asimilate acestora, pe raza comunei C .

Întreținerea echipamentelor (dezinfecant, apă, saci menajeri) curățarea internă-externă este obligația proprietarului, care o va efectua la punctul de lucru de la C .

Conform devizelor de lucrări aferente serviciilor prestate de către societatea... SRL, analizate în timpul inspecției fiscale, a rezultat că serviciile prestate efectiv, au fost închiriere echipamente (6-12 bucati) și servicii întreținere + curățenie spațiu locuit muncitori, fără alte precizări suplimentare care ar fi permis organelor de inspecție fiscală să identifice echipamentele închiriate, respectiv obiectul exact al serviciilor prestate în corelare cu contractele încheiate.

Astfel, societatea... SRL facturează către societatea X SRL următoarele servicii:

- contravaloare chirie echipamente conform contract ... /... /2010 (numărul echipamentelor oscilează între 6 bucăți și 14 bucăți în perioada facturată.)

- contravaloare servicii salubritate/închiriere echipamente ecologice conform actului adițional AA nr.1/... /2010 la contractul ... /... /04.08.2010.

Referitor la susținerile petentei conform cărora cu privire la clientul ... SRL, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe lângă facturile emise și un contract de prestări servicii, se rețin următoarele:

Obiectul contractului încheiat de petentă cu ... SRL pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală îl reprezintă în fapt, închirierea a 6 (șase) cabine de toalete mobile (proprietatea societății X SRL) în localitatea C pentru care se asigură și întreținerea acestora, respectiv concentrat, dezinfecant, apa, hârtie igienică, prin punctul de lucru al petentei de la B .

Cu privire la acest contract petenta reclamă faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat și facturile emise către societatea ... SRL în care apar facturate în repetate rânduri 12 toalete, susținând faptul că șase dintre ele ar fi fost închiriate de la societatea... SRL.

Din verificarea efectuată de către organele de inspecție fiscală asupra documentelor puse la dispoziție de către petentă, prezentate mai sus, respectiv contract + anexa la contract, devize de lucrări + facturi de achiziție, nu rezultă faptul că societatea... SRL ar fi pus la dispoziția societății X SRL un număr de 6 toalete mobile și că s-au prestat servicii de întreținere/igienizare asupra acestor toalete (6 toalete aparținând societății + 6 toalete închiriate de la societatea... SRL) în condițiile în care conform contractului de închiriere dintre... SRL, obiectul acestuia îl reprezintă „**TRANSPORT 6 (sase) Cabine ecologice și Închiriere Echipamente** (generator electric, 1 masa de lucru, 2 scaune, 1 dozator de apa caldă/rece, 1 prelungitor”.

Mai mult, învedereăm în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum* cronologia întocmirii contractelor, respectiv contractul cu ... SRL este încheiat la data de **05.08.2010**, în timp ce contractul cu... SRL este încheiat la data de **04.08.2010**, aspect al stării de fapt care nu etse de natură a confirma raționamentul petentei referitor la legătura de cauzalitate dintre cele două contracte.

De altfel contractul inițial nr. ... /04.08.2010 care referă la **transportul** celor 6 toalete (nu închirierea acestora) are o durată de valabilitate de 3 luni, cu posibilitatea de prelungire. Or, conform documentelor existente la dosarul cauzei, actul adițional în legătură cu acest contract – nr. 1 din 01.05.2011 – este încheiat ulterior expirării celor 3 luni, dar cel mai important este faptul că în cuprinsul acestuia nu se fac referiri decât la pubele și nu la toalete, nefiind astfel demonstrate nici afirmațiile petentei în legătură cu înscrierea în facturile emise de ... SRL a 6,8,9,12 toalete.

Petenta mai face referire în contestația depusă pe lângă acest contract, la actul adițional la contractul B ... încheiat cu societatea ... SRL. Conform acestui act adițional rezultă că a fost suplimentat **numărul de pubele** (și nu toalete mobile), se asigură transportul lor (în cadrul șantierului în funcție de locații), se montează, se întrețin (curățat, dezinfectat, alimentat cu accesorii) și se înlocuiesc sacii menajeri.

Acest act adițional nu a fost pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe durata desfășurării inspecției fiscale parțiale, însă a fost depus în fotocopie o dată cu susținerea orală a contestației, acest fapt fiind înscris în Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din 27.03.2018, rezultând că a fost suplimentat **numărul de pubele (și nu de toalete mobile)**.

Învvedereăm faptul că actul adițional la contractul B ... încheiat cu societatea ... SRL, prezentat de petentă, **nu este semnat și ștampilat** (în anul 2010 ștampila fiind obligatorie) de societatea ... SRL, în calitate de chiriaș/beneficiar, fapt care nu probează realizarea acordului de voință a celor două părți – caz în care cu atât mai mult se impunea prezentarea documentelor justificative care să demonstreze realitatea serviciilor.

Or, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, în cuprinsul facturilor emise de către societatea X SRL către societatea ... SRL nu se regăsesc facturate operațiuni de închiriere a pubelor sau serviciilor legate de pubele.

Societatea X SRL facturează către societatea ... SRL închiriere toailete mobile și servicii legate de aceste toailete mobile, după cum declară și petenta în contestația depusă conform obiectului de activitate al societății.

Referitor la motivația petentei din contestația formulată conform căreia valoarea chiriei+prestări servicii se ridică la suma de 400 euro/toaleta închiriată, sumă ce este superioară altor servicii de închiriere și întreținere toailete efectuate de către societatea X SRL către alți clienți din județul C către care s-au practicat prețuri de 70-90 euro/toaleta închiriată, învedereăm petentei că organele de inspecție fiscală nu au pus la îndoială faptul că s-au facturat către societatea ... SRL chiria și întreținerea/igienizarea a 12 toailete, ci au constatat, pe baza documentelor justificative puse la dispoziție de către petenta (contracte, facturi, devize) faptul că acele toailete mobile, respectiv orice fel de prestări de servicii realizate asupra acestora sau în legătură cu acestea nu a fost efectuată de către societatea... SRL.

Astfel, susținerile petentei neconfirmate de documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală - art. 55, cu privire la natura și conținutul acestor prestări de servicii nu confirmă existența unei legături directe și imediate între serviciile achiziționate de către societatea X SRL de la societatea... SRL și serviciile facturate de către societatea X SRL către societatea ... SRL.

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că petenta nu a prezentat inspecției fiscale informații cu privire la existența unor modificări aduse contractului cu societățile... SRL și ... SRL, cu toate că organele de inspecție fiscală au solicitat în scris informații și documente suplimentare de natura să clarifice aspectele legate de natura serviciilor prestate de către societatea... SRL, iar actul adițional la contractul B... /05.08.2010 depus în procedura administrativă de soluționare a contestației nu este semnat de ... SRL (de altfel în cuprinsul lui se face vorbire de pubele și nu de toailete) nu infirmă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește motivația petentei referitoare la faptul că obiectul contractului de prestări servicii încheiat cu societatea ... SRL nu se putea derula fără subcontractarea în totalitate a acestor prestări de servicii către societatea... SRL, firmă care avea declarat punct de lucru în localitatea C jud.C , societatea X SRL neputând din diferite motive economice sau de altă natură să onoreze acest contract, învedereăm petentei, suplimentar de argumentația prezentată supra, că din analiza bazei de date INFOPC disponibilă la nivelul AIF Arad, obiectul principal de activitate al... SRL este „*Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*” CAEN 4120,

aceasta activitate fiind declarată și în ultimul bilanț, înregistrat la autoritatea fiscală.

Invocarea de către petentă a faptului că a subcontractat aceste prestări de servicii către... SRL obținând astfel și profit din această tranzacție, având în vedere faptul că valoarea facturată către clientul ... SRL este mult mai mare decât prețul practicat în relație cu alți clienți din zona jud.C (motivul subcontractării fiind determinat de distanța mare de la punctul de lucru din B până în loc.C jud.C , cu consecința generării de costuri foarte mari de deplasare) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în vedere în condițiile în care petenta prezintă ca anexă la contestația depusă trei facturi emise către clientul ... SRL, respectiv facturi emise către alți doi clienți situați în jud. C pentru care nu a fost nevoie să subcontracteze serviciile facturate din cauza distanțelor mari sau a altor argumente de ordin economic (spre exemplificare: societățile Rom... TOP SRL și Solid House SRL).

De altfel, reiterăm faptul că perioada în care a derulat contractul cu societatea ... SRL este mai mare respectiv 2010-2014, față de perioada achiziționării serviciilor de la societatea... SRL respectiv 01.08.2010 - 08.02.2013, fapt de natură a determina neconcordanțe între susținerile petentei și starea de fapt fiscală, rezultând că obiectul contractului cu societatea ... SRL a putut fi îndeplinit și fără prestarea serviciilor efectuate de către societatea... SRL.

Referitor la obligativitatea organului de inspecție fiscală de a proba încadrarea legală prin indicarea tuturor probelor conform art.55 și a art.73 din Codul de Procedură Fiscală care au stat la baza concluziilor enunțate, respectiv fundamentarea actului administrativ fiscal, se reține că documentele justificative prezentate de către petentă respectiv contract+anexa la contract, devize de lucrări + facturi de achiziție de la furnizorul... SRL nu probează susținerile petentei cu privire la natura și conținutul acestor prestări de servicii, respectiv faptul că au fost utilizate în vederea îndeplinii obiectului contractului încheiat cu societatea ... SRL.

În ceea ce privește neclaritatea petenei prezentată în contestație referitoare la invocarea de organele de inspecție fiscală a art.21 lit. m) din Codul Fiscal și a pct.48 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal în condițiile în care aceasta deține contractul de prestări servicii și devize de lucrări – care respecta prevederile art.6 alin 1 din legea nr.82/1991 și prevederile pct.(2) din OMF 3512/2008 și care confirmă, în opinia sa, achiziționarea serviciilor, învederăm petentei că organele de inspecție fiscală au posibilitatea solicitării și verificării oricăror documente pe care le consideră relevante în determinarea stării de fapt fiscale.

Or, așa cum s-a arătat în cuprinsul prezentei, constatarea unor neconcordanțe, identificate chiar în evidența financiar contabilă a petentei (petenta în calitate de furnizor, are înregistrate în evidența financiar contabilă în perioada 2011 - 2015 facturi emise către societatea... SRL în valoare

totală de 29.404 lei, conform fișei contului de clienți anexată la Raportul de Inspecție Fiscală (anexa nr.13 la RIF), suma inferioară cheltuielilor înregistrate cu serviciile achiziționate de la... SRL care sunt în valoare de ... lei) sau neconcordanțe rezultate din modul de derulare al contractelor (contractul cu societatea ... SRL este încheiat pe o perioadă de timp mai mare, respectiv 2010-2014, față de perioada achiziționării serviciilor de la societatea... SRL, respectiv 01.08.2010-08.02.2013).

Astfel, documentele justificative prezentate de către petentă respectiv contract+anexa la contract, devize de lucrari + facturi de achiziție de la furnizorul... SRL nu confirmă natura și conținutul acestor prestări de servicii, respectiv utilizarea acestora în vederea îndeplinirii obiectului contractului încheiat cu societatea ... SRL, în lipsa prezentării unor situații de lucrări care să descrie clar operațiunile efectuate în corelație cu contractele încheiate și în consecință petenta nu dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor în folosul operațiunilor impozabile ale societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește trimiterea pe care petenta o face la afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia „cheltuielile înregistrate de societatea X SRL cu aceste prestări de servicii efectuate de către societatea... SRL sunt suplimentare fata de cheltuielile directe si indirecte înregistrate de care societate în legătura prestările de servicii facturate către societatea ... SRL”, învedereăm că din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Nota Explicativa data de d-na administrator, rezultă că aceasta nu a clarificat starea de fapt cu lămuriri suplimentare, oferind răspunsuri cu caracter general.

De altfel, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, nici în etapa de soluționare a contestației nu s-a probat necesitatea efectuării cheltuielilor reprezentând achiziții de prestări servicii de la firma... SRL în legătură cu prestările de servicii facturate către societatea ... SRL în folosul operațiunilor impozabile ale petentei, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la susținerea petentei în legătură cu posibilitatea organelor de inspecție fiscală de a solicita foile de parcurs ale mașinilor care au prestat servicii de igienizare asupra toaletelor mobile instalate în loc C jud C , învedereăm că în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite, organele de inspecție fiscală nu au considerat relevantă verificarea acestor foi de parcurs atâta timp cât o parte din foile de parcurs respective nu conțin toate datele în vederea identificării acestor aspecte cu certitudine.

În mod similar, precizarea petentei că „organul fiscal putea să ceară nota de relații de la furnizori deci și de la conducerea ... SRL și ... SRL” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care analiza pe fond a documentelor justificative prezentate nu

demonstrează o legătură directă cu achizițiile de prestări servicii de la ... SRL, documente care constituie mijloacele de probă ale petentei și care au stat la baza stabilirii stării de fapt fiscale referitoare la operațiunile în cauză.

De altfel, petenta nu analizează punctual conținutul documentelor justificative prezentate care au legătura directă cu operațiunea în cauză, motivarea petentei rezumându-se la a arăta că acestea îndeplinesc toate cerințele de formă cerute de legislația la care aceasta face referire în contestație, subliniind în contestația formulată faptul că deține factura, contract, deviz lucrări și că realizează venituri în urma colaborării cu societatea... SRL.

Referitor la acest aspect, se constată că **deținerea unor facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile**, contribuabilul fiind cel care trebuie să justifice cu documente faptul că achizițiile de prestări servicii în cauză, au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile / desfășurării activității economice.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei:

„(...) 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.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Având în vedere 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, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, argumentele invocate de petentă în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de furnizori, fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să infirme și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

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

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive 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. 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.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat,

respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile achiziționate în cauză au fost efectiv prestate în scopul declarat de petentă și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile / desfășurării activității economice, respectiv că a utilizat prestările de servicii care fac obiectul contractului de închiriere/prestări servicii încheiat cu furnizorul... SRL.

Referitor la insuficiența fundamentării și probării constatărilor organelor de inspecție fiscală, petenta făcând în mod expres trimitere la afirmația „nu poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate” în condițiile în care petenta arată că în contractul cu aceasta se obliga să întretină toaletele închiriate, iar specificul activității este chiar închirierea și întreținerea toaletelor, se rețin următoarele:

Reiterăm faptul că documentele justificative prezentate de către petentă în legătură directă cu această operațiune, respectiv contract+anexa la contract, devize de lucrări+facturi de achiziție de la furnizorul... SRL nu fac referire la închirierea de toalete mobile sau la prestări de servicii efectuate în legătura cu toalete mobile, ci cel mult, la pubele care nu pot fi confundate cu toaletele mobile.

De asemenea aceste pubele nu apar facturate către societatea , în facturile de prestări servicii emise de către petenta societatea X SRL fiind facturate închirieri de toalete mobile și prestări de servicii efectuate asupra acestora după cum precizează și petenta în contestația depusă.

În consecință afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia nu se poate dovedi necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, este demonstrată și de faptul că cele două contracte nu au același obiect.

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, respectiv analiza de fond a documentelor justificative în legătura directă cu operațiunea în cauză, puse la dispoziția autorității de către petentă, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu prestări de servicii efectuate în perioada 2011-2013 în sumă totală de ... lei, respectiv au respins dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, în considerarea dispozițiilor art.21 alin (4) lit. m) și art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din HG nr. 44/2004, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 Cod procedură fiscală, pentru sumele de ... lei reprezentând impozit pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3) Referitor la cheltuielile în sumă totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la

societățile ... SRL și SRL, 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 organele de inspecție fiscală au sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, cu adresa nr. ARG_AIF... /24.11.2017 cu privire la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile ... SRL și SRL, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, potrivit Sesizării penale nr. ARG_AIF... /24.11.2017, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, Ministerul Finanțelor Publice prin Activitatea de Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile ... SRL și SRL.

În vederea soluționării contestației formulate de către societatea X SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad cu adresa nr. ... /06.03.2018, să comunice stadiul soluționării sesizării penale nr. ARG_AIF... /24.11.2017, formulată împotriva doamnei , **CNP 2590727020018**, cu domiciliul în localitatea Z Nou, nr. 223 A, jud. Arad, în calitate de administrator al Societății X SRL, în considerarea principiului general de drept *penalul ține în loc civilul*.

Prin adresa din Dosar nr. ... /P/2017 transmisă Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, existentă în original la dosarul cauzei, Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad a comunicat faptul că „sesizării AJFP Arad nr. ARG_AIF ... /24.11.2017 i s-a atribuit la Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad nr. unic ... /P/2017, dosarul cauzei fiind transmis I.P.J. Arad – Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, în vederea efectuării de cercetări față de faptele sesizate.”

În drept, potrivit prevederilor art.2... alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

(...)

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

ART. 279

Soluții asupra contestației

(...)

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 2... .”

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, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile ... SRL și ... SRL (petenta considerând deductibile la calculul profitului impozabil a sumei totale de ... lei reprezentând contravaloarea achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile indicate, respectiv exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă totală de ... lei) constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune atât problema înregistrării de documente care nu au la bază operațiuni reale, cât și problema înregistrării de cheltuieli pentru care un există documente justificative cu scopul creării de avantaje fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

În acest sens, Ministerul Finanțelor Publice prin AJFP Arad - Inspecție Fiscală s-a constituit parte civilă pentru prejudiciul în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile ... SRL și ... SRL – fila 38 din Sesizarea penală nr. ARG_AIF... /24.11.2017.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de Inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017, rezultă că, prin operațiunile înregistrate de societatea X SRL în legătură cu achizițiile de piese de schimb/consumabile auto de la furnizorii ... SRL și societatea ... SRL, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că petenta nu deține documente justificative care să probeze necesitatea realizării efective a acestor reparații/schimburi în folosul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv **nu este probată realitatea** efectuării în regie proprie de reparații/schimburi cu piesele/consumabilele efectuate, în considerarea următoarelor constatări:

- existența unor neconcordanțe între informațiile oferite conform Notelor Explicative de către angajații societății și informațiile cuprinse în situațiile privind reparațiile auto înregistrate în regie proprie, prezentate de către petentă, cu privire la amploarea/complexitatea reparațiilor efectuate respectiv realitatea realizării acestor reparații;

- declarații ale angajaților conform cărora nu au cunoștință de utilizarea pieselor și consumabilelor achiziționate de la furnizorii ... SRL și ... SRL pentru efectuarea reparațiilor în regie proprie la mașinile din proprietatea/utilizarea societății petente;

- existența neconcordanțelor între informațiile furnizate de administratorul societății și informațiile cuprinse în situațiile privind reparațiile auto efectuate în regie proprie, prezentate de către petentă;

- lipsa unor documente justificative întocmite la data efectuării operațiunilor de reparații cum ar fi dehive de lucrări sau orice alte documente/dovezi scrise care să conțină informații minime cu privire la necesitatea efectuării acestor reparații auto, având în vedere neconcordanțele respectiv caracterul repetitiv al pieselor auto/consumabilelor raportat la perioada de timp în care au fost efectuate și numărul de kilometri parcurși de mașinile respective, conform situației prezentată de către petentă;

- lipsa condițiilor de dotare, documentație tehnică și tehnologii corespunzătoare, faptul că nu are angajat personal calificat corespunzător având în vedere complexitatea și volumul reparațiilor/schimbului de consumabile auto înregistrate de către petentă în regie proprie;

- constatări privind incompatibilitățile pieselor auto utilizate la reparațiile efectuate în regie proprie în corelație cu mașinile asupra cărora au fost efectuate aceste reparații.

Astfel, s-a constatat faptul că societatea contestatară a înregistrat în evidența contabilă achiziții de piese de schimb/consumabile auto de la furnizorii ... SRL și societatea ... SRL fără a prezenta documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării acestora, realitatea operațiunilor înscrise în facturile emise de cei doi furnizori, alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor.

Prin operațiunile înregistrate de societatea X SRL în ceea ce privește cu achizițiile de piese de schimb/consumabile auto de la cei doi furnizori, 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 de petentă, în sensul posibilității obținerii unui avantaj fiscal prin înregistrarea acestor achiziții ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Față de aceste constatări, organele de inspecție fiscală, nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor, respectiv a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile înregistrate în contabilitate, motiv pentru care au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

În consecință, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au formulat sesizarea penală nr. ARG_AIF ... /24.11.2017, în vederea analizării posibilității ca operațiunile mai sus descrise să *întrunească* elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Învederăm că în sesizarea penală nr. ARG_AIF ... /24.11.2017, fila 37 privind posibilul prejudiciu în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA, organele de inspecție fiscală au arătat că „pot fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale prin evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor ce nu au la bază operațiuni reale.”.

Pe cale de consecință, în cauza dedusă judecătii, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite care fac obiectul sesizării penale nr. ARG_AIF ... /24.11.2017 transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Afirmațiile petentei, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile petentei deoarece numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Autoritatea fiscală la finalizarea procesului penal urmează să facă aplicațiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

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

În cauza dedusă judecării organele fiscale constituindu-se parte civilă față de d-na. , în calitate de administrator la societatea X SRL pentru prejudiciul total în sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit și TVA.

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

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

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, preluate de art.28 alin.1 teza 1 din Legea nr.135/2010 privind Codul de Procedură Penală potrivit căroră hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile 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 [...]”*

De asemenea, prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi*

pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”.

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că AJFP Arad a transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul Arad, Sesizarea penală nr. ARG_AIF ... /24.11.2017, însoțită de Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017, în baza căreia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017, contestată, considerând că în evidența contabilă a societății au fost operate înregistrări care ar putea determina diminuarea la plată a obligațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată și impozitului pe profit astfel că pot fi întrunite aspectele prevăzute la 9 alin. 1 lit. c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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.

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări*

intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”

*Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”***

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, DGRFP Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în legătură cu acest capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.2... alin.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:“(3) **Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.... 1/2015 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.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la finalizarea cauzei penale, în conformitate cu art.2... alin.1 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va suspenda soluționarea contestației** formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... /24.11.2017 de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad **pentru suma** totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achiziției unor piese de schimb și consumabile de la societățile ... SRL și ... SRL, procedura administrativă urmând a fi

reluată în conformitate cu dispozițiile art.2... alin.(3) din actul normativ menționat.

Referitor la documentele depuse în probațiune de petentă, în legătură cu acest capăt de cerere, respectiv:

- fotocopii ale Cărților de înmatriculare ale autovehiculelor (CIV) pentru a se vedea vechimea parcului auto și atestate profesionale de mecanic auto, ale angajaților și (depuse cu adresa nr. ... /19.01.2018, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... /22.01.2018) și

- fotocopie raport de expertiză tehnică judiciară (depus cu adresa nr. ... /25.01.2018, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... /26.01.2018),

problema care se ridică în această etapă procesuală – soluționarea contestației pe cale administrativă - este dacă posibilitatea ca aceste documente depuse ulterior formulării contestației, ar avea vreo influență în soluționarea pe fond a acesteia, în situația în care soluția de suspendare a soluționării contestației nu implică analiza pe fond a cauzei, aceasta urmând a fi reluată în condițiile art. 2... alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În considerarea celor prezentate la acest capăt de cerere, rezultă că în etapa de soluționare a contestației pe cale administrativă, este prematură pronunțarea organului competent în soluționarea contestației asupra acestor documente, în considerarea celor mai sus prezentate, prioritate având organele de urmărire penală, respectiv instanțele penale, dacă este cazul, autoritatea fiscală fiind obligată ca la finalizarea procesului penal să facă aplicațiunea art. 279 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere se va suspenda soluționarea contestației până la soluționarea definitivă a dosarului nr. ... /P/2017 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Arad.

4) Referitor la TVA în sumă totală de ... lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă perioadei august 2013 - septembrie 2013, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat legal având în vedere că petentei i-a fost anulată din oficiu a înregistrarea în scopuri de TVA.

În fapt, prin „Decizia privind anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA” înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Arad sub nr. ... /12.07.2013, i se comunică petentei că „înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art.153 din Codul Fiscal a fost anulată, potrivit art.153 alin.9 lit.c) din Codul Fiscal întrucât persoana impozabila - administratorii au

înscrise în cazierul fiscal fapte de natură să ducă la anularea din oficiu a înregistrării în scopuri de TVA a SC X SRL”. Conform bazei de date ANAF respectiv din „Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA” rezultă faptul că „înregistrarea acesteia în scopuri de TVA a fostă anulată începând cu data de **31.07.2013**”.

Ulterior, prin „Decizia privind înregistrarea în scopuri de TVA” înregistrata la AJFP Arad sub nr. 6632/30.09.2013, petentei i s-a comunicat că i-a fost aprobată solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153 alin.9 indice 1, lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu data de **01.10.2013**.

Analizând evidența financiar contabilă a petentei, respectiv declarațiile cod 311 „Declarație privind taxa pe valoarea adăugată datorată de către persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată a fost anulat conform art. 153 alin. (9) lit. a)-e) din Codul fiscal”, modul în care s-a realizat compensarea TVA colectată aferentă perioadei 01.08.2013 - 30.09.2013 cu TVA dedusă în perioada 01.08.2013 - 30.09.2013, în condițiile în care petenta nu a declarat la organul fiscal competent TVA colectată în sumă de ... lei, aferenta perioadei 01.08.2013 - 30.09.2013 în care codul sau de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un TVA suplimentar în suma de ... lei în considerarea dispozițiilor art. 11 alin. 1³, art. 156 indice 3 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2013.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu și-a ajustat TVA dedusă pentru bunurile de capital existente în stoc la data de 31.07.2013 și achiziționate în ultimii 5 ani, astfel că în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aplicabile până la data de 31.07.2013, și ținând cont de informațiile cu privire la cuantumul TVA pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere aferenta acestor bunuri în sumă de 51.574 lei, astfel că au procedat la ajustarea TVA pentru aceste achiziții de bunuri de capital, conform anexei nr.37 la RIF.

În urma ajustării TVA de către organele de inspecție fiscală, petenta nu mai are drept de deducere a TVA la data de 31.07.2013 pentru suma de 42.804 lei, conform situației prevăzute în anexa nr.37 la RIF.

Totodată, în considerarea prevederilor art. 148, alin.1, lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.07.2013, coroborat cu pct. 54 alin. (6), lit c) din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, analizând balanța de verificare a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta are la data de 31.07.2013 în stoc soluții de spălat toalete în valoare de 23.139 lei, achiziționate în data de 11.07.2013 de la ... ITE ... BELGIA, pentru care a dedus o TVA în suma de ... lei (anexa nr. 38 la RIF).

Având în vedere că petentei i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 31.07.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sarcina societății, în conformitate cu prevederile art. 148, alin.1, lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.07.2013, stabilind că la data de 31.07.2013, petenta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru suma de ... lei aferenta TVA dedusa pentru achizițiile de soluții de spălat toalete ramase în stoc la data de 31.07.2013.

Din analiza evidenței contabile a petentei, respectiv jurnale de cumpărări TVA (anexa nr.32 la RIF) și balanțe de verificare (anexa nr.33 la RIF), organele de inspecție fiscală au constatat faptul că X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii, în perioada în care i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de tva, respectiv TVA în sumă de ... lei (în luna august 2013 a dedus TVA în suma de ... lei și în luna septembrie 2013, a dedus TVA în suma de ... lei), încălcând prevederile art. 11 alin 1, pct.1, indice 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în luna august 2013 și septembrie 2013, drept urmare organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de ... lei.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare până la 05.08.2013:

„ART. 11 (1³)

Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art 153 alin. (9) lit. b) - e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectiva, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferenta operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectiva”,

Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

ART. 148

(1) *În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*
(...)

c) *persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsa din gestiune, inclusiv bunuri furate „.*

Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital
ART. 149

(...)

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a)-d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

(...)

3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

(...)

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare.”

respectiv forma valabilă începând cu data de 01.09.2013:

„ART. 11 (1³)

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 156² depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA, sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe,

altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”

Conform prevederilor art. 156³ alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2013 :

„Decontul special de taxă și alte declarații

ART. 156³

(...)

(10) Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a)-e) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, a căror exigibilitate de taxă intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA, respectiv:

a) taxa colectată care trebuie plătită în conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1¹) și (1³) pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA;

b) taxa colectată care trebuie plătită pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate înainte de anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare, dar a căror exigibilitate de taxă potrivit art. 134² alin. (3)-(8) intervine în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA.”

H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la data de 31.07.2013:

„În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

(...)

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere si ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;”

OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, în vigoare în anul 2013:

„ART. 82

Forma și conținutul declarației fiscale

(...)

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală din 20 iulie 2015, aplicabil inspecției fiscale:

“ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(...)

2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

(...)

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”

Se reține faptul că anularea codului de TVA este o măsură fiscală sancționatorie, care are unic scop descurajarea activităților cu risc de fraudă, contribuabilul păstrându-și calitatea de comerciant conferită de Legea nr.31/1990, republicată, privind societățile comerciale și prin urmare poate efectua acte de comerț având obligația de a plăti TVA pentru livrările/prestările efectuate, inclusiv cele efectuate în cadrul procedurii de executare silită, dar nu are drept de deducere pentru achizițiile efectuate.

4.1.) Cu privire la achizițiile petentei în valoare de 193.074 lei pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (... lei în luna august si ... lei - în luna septembrie 2013), se rețin următoarele:

În considerarea dispozițiilor art. 11 alin.1³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, forma aplicabilă până la data de 05.08.2013, respectiv ulterior datei de 05.08.2013, mai sus citate, rezultă că petenta nu avea drept de deducere pentru suma de ... lei, reprezentând TVA pentru care și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere pentru achizițiile sale pe perioada când aceasta avea cod anulat.

Ulterior formulării contestației, în considerarea dispozițiilor 3.4 din OPANAF nr. ... 1/2015, organele de inspecție fiscală au analizat declarațiile

depusă de petentă la organul fiscal teritorial în perioada în care avea codul de TVA anulat, rezultând că aceasta nu a declarat la organul fiscal competent TVA dedusă în sumă de ... lei în conformitate cu art. 11 alin.1³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 113 alin 1 din Codul de procedură fiscală, motivele care au determinat stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei în sarcina petentei nu mai subzistă la data emiterii prezentei decizii, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, contestația va fi **admisă** în parte pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din perioada august 2013 - septembrie 2013 în suma de 193.074 lei.

Pe cale de consecință, referitor la capătul de cerere privind TVA în sumă totală de ... lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă perioadei august 2013 - septembrie 2013, având în vedere Referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu adresa nr. 639/01.02.2018, raportat la art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspeția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”* contestația formulată de petentă va fi **admisă** în parte pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor petentei din perioada de august 2013 - septembrie 2013 în sumă de 193.074 lei, perioadă în care avea cod anulat de TVA.

4.2.) Referitor la suma totală de 140.108 lei, rezultată din:

- obligația societății de a colecta și declara TVA în sumă de ... lei, aferentă livrărilor societății petente în perioada de august 2013 - septembrie 2013 în sumă de 560.643 lei, pe perioada când aceasta avea anulat codul de TVA și

- obligația societății de a ajusta TVA dedusă în sumă de ... lei, pentru stocurile achiziționate înainte de 31.07.2013 și consumate în perioada august 2013 - septembrie 2013, în valoare de 22.139 lei, se rețin următoarele:

Din normele legale citate la secțiunea „În drept” rezultă că la data la care petenta avea anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA – august

2013 - septembrie 2013 – în vigoare erau dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările în vigoare în perioada supusă impunerii, în conformitate cu principiul general de drept *tempus regit actum*.

Or, așa cum rezultă din dispozițiile legale incidente, contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate.

Referitor la pretenția petentei din contestația formulată, de a i se aplica dispozițiile pct. 13. din OG nr. 16 din 30 iulie 2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, de modificare a art. 153, în sensul că după alineatul (9²) se introduc două noi alineate, alineatele (9³) și (9⁴), petenta invocând alin. (9⁴), care stipulează:

“(9⁴) Când se constată că persoanei impozabile i-a fost anulat din oficiu de organele fiscale codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153, ca urmare a unei erori, aceasta va fi înregistrată, din oficiu sau la cererea persoanei impozabile, de organele fiscale competente. Pe perioada cuprinsă între data anulării și data înregistrării în scopuri de TVA persoana respectivă își păstrează calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, menținându-se data înregistrării în scopuri de TVA anterioară. Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate pe aceeași perioadă de beneficiari de la persoanele impozabile respective se exercită în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145-147¹, considerându-se că achizițiile au fost efectuate de la o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153.”,

dispoziții care conform precizărilor petentei intră în vigoare la data de 02.08.2013, această pretenție nu poate fi luată în considerare în virtutea principiului general de drept *tempus regit actum*, deoarece chiar dacă data intrării în vigoare a acestei dispoziții este 05.08.2013 (și nu 02.08.2013) conform art. 12 alin. 1 din Legea nr. 24/2010 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 12

(1) Legile și ordonanțele emise de Guvern în baza unei legi speciale de abilitare intră în vigoare la 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sau la o dată ulterioară prevăzută în textul lor. Termenul de 3 zile se calculează pe zile”

Referitor la susținerile petentei din contestația formulată, reluate și cu ocazia susținerii orale a contestației, respectiv că petenta a fost repusă în drepturi, în mod eronat cu data de 01.10.2013, trebuind să fie repusă în drepturi cu data de 02.08.2013, data publicării în Monitorul Oficial a OG nr.

16/2013 art. 153 alin. 9 ind. 4, cu ocazia susținerii orale, d-na. Administrator arătând că urmează să completeze dosarul cauzei cu soluția definitivă a instanței de contencios administrativ în ceea ce privește litigiul referitor la anularea înregistrării în scopuri de TVA, în dosar nr. 7028/108/2013” învederăm că până la data emiterii prezentei decizii petenta nu a depus în susținerea celor afirmate niciun mijloc de probă de natură a infirma constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, din vizualizarea informațiilor conținute de portalul Ministerului Justiției, referitor la dosarul aflat pe rolul Tribunalului Arad, indicat de petentă, nr. 7028/108/2013, a rezultat că reclamanta X SRL a renunțat la judecată, chiar de la primul termen – 14.10.2013, la data de 28.10.2013 Tribunalul luând act de renunțarea la judecată conform Hotărârii nr. 6171/28.10.2013, caz în care această hotărâre nu influențează favorabil starea de fapt fiscală referitoare la litigiul referitor la anularea înregistrării în scopuri de TVA vis-a-vis de autoritatea fiscală.

Totodată conform „*Deciziei privind înregistrarea în scopuri de TVA*” înregistrată la AJFP Arad sub nr. 6632/30.09.2013, i s-a comunicat petentei ca i-a fost aprobată solicitarea de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153 alin.9 indice 1, lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare începând cu data de 01.10.2013 (anexa nr. 30 la RIF).

Deși în aceasta decizie se precizează în mod expres „ca împotriva prezentei decizii se poate formula contestație la organul fiscal emitent în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin.2 din ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 30 de zile de la data comunicării, potrivit art.207 alin. (1) din același act normativ”, petenta nu și-a exercitat dreptul prevăzut de legiuitor de a contesta acest act.

Referitor la afirmația petentei „înțelegem ca nu aveam drept de deducere pentru acesta suma de 46.989 lei și ca incorect am înregistrat ca și datorie suma de 87.657 lei, dar la TVA-ul colectat de ... lei să ni se adune suma de 46.989 lei este revoltător. Este inimaginabil cu cât neprofesionalism și superficialitate a fost întocmit acest act de control, cu atât mai mult cu cât, prin punctul de vedere depus la Proiectul de Raport, am atras atenția asupra calculului eronat al acestei sume”, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Prin punctul de vedere cu privire la constatările efectuate (anexa nr.45 la RIF), petenta a sesizat aspecte cu privire la calcularea eronată a TVA, dar nu a fost precizat tipul erorii constatate de aceasta, motiv pentru care inspecția fiscală s-a aflat în imposibilitatea corectării posibilei erori de calcul în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația petentei "Și nu este singura greșeala a inspectorilor fiscali la acest calcul. Va rugăm a vedea anexa nr 43 coloana 2, unde este evidențiat TVA-ul aferent pieselor de schimb. Pentru luna august și septembrie acest TVA este dublat deoarece odată este trecut în coloana 1 și adunat la sume respinse ca și drept de deducere și tot această sumă este cuprinsă și în TVA-ul dedus în luna august și septembrie, respectiv în suma de ... lei aferentă lunii august și în suma de ... lei aferentă lunii septembrie ca și achiziție în luna (coloana 4)", din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că nu a fost dublată nicio sumă în condițiile în care, în mod corect în anexa nr.42 coloana 2 a fost evidențiat:

- TVA dedusă eronat pentru achizițiile de piese de schimb nedestinate realizării de operațiuni taxabile ale societății verificate din luna august 2013 și septembrie 2013 în suma de 2358 lei, respectiv în suma de 3012 lei

- TVA dedusă eronat pentru achizițiile societății din luna august 2013 și septembrie 2013, în suma de ... lei, respectiv în suma de ... lei

- TVA colectată dar nedeclarată de societate, pentru livrările societății din luna august 2013 și septembrie 2013, în suma de ... lei, respectiv în suma de ... lei".

Din însumarea acestor obligații, pentru luna august 2013 rezultă suma de 92.019 lei (2358 lei + ... lei + ... lei), și pentru luna septembrie suma de 94.804 lei (3012 lei + ... lei + ... lei).

De asemenea a rezultat că sumele reprezentând TVA dedusă pentru achizițiile de piese de schimb nedestinate realizării de operațiuni taxabile ale societății verificate din luna august 2013 și septembrie 2013, au fost preluate de organele de inspecție fiscală din anexa nr.26 desfășurată, pusă la dispoziția societății în format electronic și din anexa nr.40 pusă la dispoziția societății pe suport de hârtie.

Totodată sumele, reprezentând TVA dedusă de societatea verificată, respectiv TVA colectată de societatea verificată în perioada când aceasta avea cod de TVA anulat au fost preluate din anexele nr.32 și 33, anexe care au fost puse la dispoziția pe suport de hârtie cuprinzând informații primite exclusiv din parte societății.

De asemenea facem precizarea că dacă societatea verificată era repusă în drepturi în ceea ce privește TVA, de la data anularii codului de TVA, aceasta era obligată să își declare la organul fiscal competent TVA de plată constituită în evidența contabilă pentru lunile august 2013 și septembrie 2013 în cuantum de 86.657 lei (42.653 lei pentru luna august 2013 + 45.004 lei pentru luna septembrie 2013), fiind încălcate astfel prevederile art. 102 alin (3) din Codul de procedură fiscală.

Pentru toate aceste motive, în legătură cu acest capăt de cerere contestația va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru suma de **140.108 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din:

- obligația petentei de a colecta și declara TVA în sumă de ... lei, aferentă livrărilor societății din perioada de august 2013 -

septembrie 2013 în sumă de 560.643 lei, pe perioada când aceasta avea cod anulat de TVA;

- obligația petentei de a ajusta TVA dedusă în sumă de ... **lei**, pentru stocurile achiziționate înainte de 31.07.2013 și consumate în perioada august 2013 - septembrie 2013, în valoare de 22.139 lei.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia “Solicitam totodată si anularea sumelor accesorii instituite in urma deciziei de impunere, pentru sumele contestate, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar in mod nelegal.”, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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.

ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

ART. 95 Decizia de impunere

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

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

ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

(...)

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”**

Posibilitatea de contestare conferită de art. ... și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

„ART. ...

Posibilitatea de contestare

(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.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titluri de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, a stabilit în sarcina petentei X S.R.L. obligații fiscale principale reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, contestate parțial.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale **principale**, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, A.J.F.P. Arad, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art.2... alin.(1) lit.a), art. 279 alin. (1) – (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.10.2, pct. 11.1, pct. 11.3 și pct. 11.4 din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- **admiterea** contestației formulate de Societatea X S.R.L. pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală.

- **suspendarea soluționării contestației** formulate de Societatea X S.R.L. împotriva Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală privind suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei și

- taxa pe valoarea adăugată – ... lei,

până la soluționarea definitivă a laturii penale

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara 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 Decizia de impunere nr. F-AR ... /24.11.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- impozit pe profit – ... lei și

- taxa pe valoarea adăugată – ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- AJFP Arad – Inspecție Fiscală

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. ... 1/2015.

Decizia este definitivă 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,