

DECIZIA nr.64 din 2021 privind soluționarea
contestației formulată de **S.C. XS.R.L.**,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG_..., completată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR_REG 7385/01.03.2021, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice IV, cu privire la contestația S.C. XS.R.L., cu sediul în

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **24.12.2020** și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... sub nr. SUG-DEX-..., îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., comunicate contribuabilului cu adresa nr. ...prin remitere sub semnătură la data de **09.11.2020**, prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **...lei**, astfel:

- suma de ...lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii;
- suma de ...lei reprezentând TVA;
- suma de ...lei reprezentând impozit pe venitul din dividende.

Societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...în ceea ce privește depunerea de declarații informative cod 394 aferente tranzacțiilor efectuate.

Având în vedere condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. XS.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată S.C. XS.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere nr. ..., a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., invocând în susținere următoarele motive:

- la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare organul fiscal nu a luat în calcul achizițiile de materiale de la furnizori;
- are contracte de lucrări materiale + manoperă încheiate cu următorii clienți: asociațiile de proprietari bl. ...
- pentru ... SRL are încheiat un contract cu beneficiarii pentru materiale și manoperă;
- în unele cazuri XS.R.L. utilizează materiale proprii pentru realizarea lucrărilor contractate cu clienții, iar în alte situații se aprovizionează de la alți furnizori care au un preț mai avantajos decât cel luat în calcul de beneficiarul contractului;

Ca urmare, apreciază ca fiind nelegală decizia de stabilire a *impozitului pe venitul microîntreprinderilor în mod suplimentar în cuantum de ...lei*.

- transportul materialelor utilizate pentru realizarea lucrărilor de construcții s-a efectuat cu mașini ale furnizorului sau închiriate de societate;

- cu privire la *impozitul pe dividende suplimentar în sumă de ...lei*, consideră că organul fiscal nu trebuie să uzeze abuziv de conținutul dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal invocate, având obligația de a verifica toate documentele contabile și juridice ale contribuabilului înainte de a emite decizia.

Totodată, societatea consideră că decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate absolută, fiind emise de un organ fiscal necompetent teritorial, conform art. 36 alin. (1) și art. 38 din Codul de procedură fiscală.

În acest sens, precizează că la momentul la care a fost anunțat cu privire la începerea controlului fiscal a informat organul fiscal din cadrul AJFP ... cu privire la modificarea sediului social și fiscal al societății la București, însă nu a ținut cont de modificarea intervenită și a continuat controlul fiscal deși de la momentul schimbării sediului social competența revenea organului fiscal din București.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au efectuat inspecția fiscală la SC XS.R.L. pentru TVA, impozit pe veniturile microîntreprinderii și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., din care rezultă următoarele:

Data începerii inspecției fiscale a fost comunicată contribuabilului cu Avizul de inspecție fiscală nr. ..., comunicat la data de 08.07.2020, fiind consemnată în registrul unic de control: ...

Inspecția fiscală a vizat următoarele obligații fiscale și perioade:

- TVA pentru perioada 01.07.2017 - 31.08.2019;
- impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice pentru perioada 09.01.2017 - 31.08.2019;
- impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru perioada 09.01.2017 - 30.06.2019.

În privința TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de ...lei, astfel:

A. suma de ...lei reprezintă total TVA suplimentar ca urmare a nedeclarării corecte a TVA deductibilă și TVA colectată, din care:

- suma de ...reprezintă TVA colectată nedeclarată pentru anul 2018 (...lei) și perioada 01.01.2019-31.08.2019 (...lei);
- suma de ...lei reprezintă TVA deductibilă declarată în plus pentru anul 2018 (...lei) și pentru anul 2019 (-...lei);

B. suma de ...lei reprezintă total TVA suplimentar ca urmare a neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcție/materiale consumabile/echipamente de protecție), din care:

- ...lei pentru anul 2017;
- ...lei pentru anul 2018;
- ...lei pentru anul 2019.

Referitor la materialele de construcție organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- din evidența contabilă nu s-au identificat documente de transport de la parteneri din care să rezulte modul de transport a acestor materiale către beneficiari, societatea nedeclarând în patrimoniu mijloace de transport marfă;
- nu s-au prezentat contracte cu beneficiarii din care să rezulte dacă lucrările contractate includ materiale de construcție puse la dispoziție de către prestatorul SC x SRL;
- din situația lucrărilor anexate facturilor fiscale emise, rezultă că societatea a facturat doar manoperă (lucrări de reparații, finisaje, renovare, etc) ce presupun utilizarea forței de muncă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste materiale de construcție nu au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale societății întrucât nu au fost refacturate către beneficiari și nici nu au fost integrate într-un obiectiv de investiție al societății, fiind încălcate prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

C. suma de ...lei reprezintă TVA suplimentar ca urmare a nedeclarării TVA colectată aferentă avansului în sumă de ...lei înregistrat pentru luna aprilie 2019 prin articolul contabil 5121 = 419.

În consecință pentru perioada 01.07.2017 - 31.08.2019 s-a stabilit **TVA suplimentară de plată în sumă de ...lei** (...lei + ...lei + ...lei).

În privința impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, organele de inspecție fiscală au constatat în conformitate cu art. 7, art. 11 din Legea nr. 227/2015 și art. 6 din Legea nr. 207/2015, că suma de ...lei reprezintă dividende ridicate de către asociați fără a calcula și declara impozitul aferent.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a diminuat soldul contului 5311 și 5121 cu suma de ...lei prin efectuarea de înregistrări contabile care au avut scopul de a masca scriptic numerarul ridicat din societate de asociați.

Pentru determinarea impozitului pe dividende aferent sumei nete ridicată de ...lei s-a determinat suma brută, aceasta fiind de ...lei pentru care s-a stabilit **impozitul pe dividende în sumă de ...lei**.

În privința impozitului pe veniturile microîntreprinderii, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de ...lei, astfel:

- ...lei pentru anul 2017;
- ...lei pentru anul 2018;
- ...lei pentru anul 2019.

Din verificarea modului de determinare și declarare a impozitului pe venitul microîntreprinderii organele de inspecție fiscală au constatat:

- calcularea și declararea eronată a impozitului pe venitul microîntreprinderii prin neinclusiunea în baza de impozitare a sumelor contabilizate eronat în contul 712, 472;
- societatea nu a calculat și nu a declarat impozitul pe venitul microîntreprinderii pentru facturile reprezentând lucrări executate către diverși clienți a căror contravaloare a fost înregistrată în contul 472 "Venituri înregistrate în avans".

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale

Referitor la susținerile S.C. XS.R.L. privind necompetența teritorială a organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... de efectuare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la societatea XS.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., au emis Decizia de impunere nr. ..., prin care au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum de ...lei, reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderii, TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

S.C. XS.R.L. s-a înființat în data de 09.01.2017, având ca obiect de activitate declarat "*lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale*", cod CAEN 4120, înregistrat la ONRC ..., cu **domiciliul fiscal** în perioada 09.01.2017-03.08.2020 în municipiul ..., județul ...

Începând cu data de **04.08.2020** societatea are **domiciliul fiscal** în București, ...

Modul de desfășurare al inspecției fiscale a fost următorul:

- inspecția fiscală a fost demarată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. ... , **comunicat la data de 08.07.2020**, prin care au comunicat societății că va face obiectul unei inspecții fiscale privind TVA pentru perioada 01.07.2017-31.08.2019;
- prin adresa nr. .. din data de 27.07.2020 AIF ... aduce la cunoștință contribuabilului decalarea inspecției fiscale, noua dată de începere a inspecției fiscale fiind 17.08.2020;
- începerea acțiunii de control a fost consemnată în registrul unic de control al contribuabilului la poziția 2 din data de 17.08.2020;
- prin avizul de inspecție fiscală nr. ..., confirmat de primire în data de 21.10.2020, organele de inspecție fiscală au extins inspecția fiscală și pentru impozitul pe venitul microîntreprinderii și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, pentru perioada 09.01.2017-31.08.2019;
- obiectivele inspecției fiscale, potrivit avizului de inspecție fiscală, au fost verificarea respectării normelor legale în materia TVA, pentru perioada 01.07.2017-31.08.2019, a impozitului pe venitul microîntreprinderii, pentru perioada 09.01.2017-30.06.2019, respectiv a impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, pentru perioada 09.01.2017-31.08.2019;
- la data de 26.10.2020 a fost emisă înștiințare pentru discuția finală, care a fost comunicată prin email-ul indicat de administratorul societății împreună cu proiectul raportului de inspecției fiscale, prin care se stabileau obligații fiscale suplimentare de plată în cuantum de ...lei, reprezentând impozit pe microîntreprinderii, TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- în data de 27.10.2020 administratorul societății a solicitat prin email o nouă dată pentru discuția finală, urmare căreia s-a stabilit o nouă dată pentru discuția finală 29.10.2020, ora 13 la sediul AJFP ..., comunicată societății pe email;
- S.C. XS.R.L. nu s-a prezentat nici la ultimul termen stabilit pentru discuția finală, iar în data de 30.10.2020 a transmis organelor de inspecție fiscală prin email următoarele "*nu suntem de acord cu documentul privind constatările inspecției fiscale*

efectuată de dumneavoastră, urmând să facem o expertiză contabilă și contestație la termenul stabilit de lege".

S.C. XS.R.L. susține că decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate absolută fiind emise de un organ fiscal incompetent teritorial, conform art. 36 alin. (1) și art. 38 din Codul de procedură fiscală, pe motiv că de la momentul schimbării sediului social competența revenea organului fiscal din București.

În drept, potrivit dispozițiilor prevăzute de Titlul III, Cap. I, art. 30, art. 31, art. 32, art. 36 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 30. - Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) **Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluși organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului."**

"Art. 31. - Domiciliul fiscal în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central

(1) **În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, prin domiciliu fiscal se înțelege:**

(...)

c) pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat;

(...)

(3) În situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit alin. (1) lit. c) și d), domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor."

"Art. 32. - Înregistrarea/modificarea domiciliului fiscal

(1) **Domiciliul fiscal definit potrivit art. 31 se înregistrează/modifică la/de organul fiscal central în toate cazurile în care acesta este diferit de domiciliul sau de sediul social prin depunerea de către contribuabil/plătitor a unei cereri de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal, însoțită de acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în aceasta.**

(2) **Cererea se depune la organul fiscal central în a cărui rază teritorială urmează a se stabili domiciliul fiscal. Cererea se soluționează în termen de 15 zile lucrătoare de la data depunerii acesteia, prin emiterea deciziei de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal care se comunică contribuabilului/plătitorului.**

(3) **Organul fiscal prevăzut la alin. (2) emite din oficiu decizia de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal ori de câte ori constată că domiciliul fiscal este diferit de domiciliul sau sediul social, iar contribuabilul/plătitorul nu a depus cerere de modificare a domiciliului fiscal.**

(4) **Data înregistrării/modificării domiciliului fiscal este data comunicării deciziei de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal.**

(5) Modificarea domiciliului sau sediului social care reprezintă și domiciliu fiscal are ca efect și modificarea de drept a domiciliului fiscal, iar contribuabilul/plătitorul nu are obligația depunerii cererii de modificare a domiciliului fiscal. În acest caz, transferul dosarului fiscal al

contribuabilului/plătitorului de către vechiul organ fiscal central către noul organ fiscal central se face în termen de 15 zile lucrătoare de la data înscrierii în registrele în care, potrivit legii, se înregistrează modificările privind sediul social/domiciliul.”

”Art. 36. - Schimbarea competenței

(1) În cazul în care se schimbă domiciliul fiscal, potrivit legii, competența teritorială trece la noul organ fiscal central de la data schimbării domiciliului fiscal.

(...)

(3) În situația în care se află în curs de derulare o procedură de administrare, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal central care a început procedura este competent să o finalizeze.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul în care se modifică domiciliul fiscal potrivit art. 32 alin. (5), competența teritorială trece la noul organ fiscal central de la data împlinirii termenului prevăzut la acest alineat.”

Coroborat cu prevederile art.119, art.122, art. 123 din același act normativ

”Art. 119 Competența de efectuare a inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit de organul fiscal competent potrivit cap. I și II ale titlului III. Organele fiscale care sunt competente să efectueze inspecția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspecție fiscală.”

„Art. 122. - Avizul de inspecție fiscală

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

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

(...)

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

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

(6) În cazul prevăzut la alin. (4), contribuabilul/plătitorul poate solicita suspendarea inspecției fiscale. Prevederile art. 127 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(7) **Avizul de inspecție fiscală cuprinde:**

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) **data de începere a inspecției fiscale;**
- c) obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) **posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.**

”Art. 123. - Începerea inspecției fiscale

(...)

(2) **Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. (...)**

(3) **Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.**”

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se rețin următoarele:

- competența materială și teritorială de a efectua inspecția fiscală revine organului fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F. în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului, care în cazul persoanelor juridice îl reprezintă sediul social;

- în cazul în care se schimbă domiciliul fiscal competența teritorială trece la noul organ fiscal de la data schimbării domiciliului fiscal, iar prin excepție în cazul în care se modifică domiciliul fiscal reprezentând sediul social, competența teritorială trece la noul organ fiscal de la data împlinirii termenului de 15 zile lucrătoare de la data înscrierii în registrele în care, potrivit legii, se înregistrează modificările privind sediul social/domiciliul;

- în situația în care se află în curs de derulare o procedură de administrare, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze;

- în cazul contribuabililor persoane juridice care, potrivit legii au obligația înregistrării în registrul comerțului, al căror sediu social îl reprezintă domiciliul fiscal și au solicitat înregistrarea mențiunilor privind modificarea sediului social în registrul comerțului, competența de administrare a contribuabililor trece la noul organ fiscal începând cu ziua următoare expirării termenului de 15 zile lucrătoare de la data înscrierii în registrul comerțului a mențiunilor privind modificarea sediului social.

Cu privire la desfășurarea activității de inspecție fiscală, dispozițiile Titlului VI "Controlul fiscal", capitolul I "Inspecția fiscală" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilesc etapele inspecției fiscale constând în selectarea contribuabililor pentru inspecția fiscală, emiterea avizului de inspecție fiscală și comunicarea acestuia, desfășurarea inspecției fiscale, emiterea raportului de inspecție fiscală, respectiv a Deciziei de impunere.

Avizul de inspecție fiscală prin care organul de inspecție fiscală înștiințează contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, reprezintă o formă procedurală prealabilă inspecției fiscale, cu consecințe importante sub aspectul validității acesteia, inexistența sa ori lipsa cerințelor de formă prevăzută de lege duc la nulitatea raportului de inspecție fiscală, respectiv a deciziei de impunere adoptate în baza acestuia.

Prin urmare, avizul de inspecție fiscală constituie o formă procedurală în cadrul inspecției fiscale.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au emis Avizul de inspecție fiscală nr. F-SV ..., prin care au comunicat societății că va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiective verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.07.2017-31.08.2019 și impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, în perioada 09.01.2017-31.08.2019. Avizul a fost comunicat societății **la data de 08.07.2020**, dată la care avea domiciliul fiscal/sediul social în județul

În data de 13.07.2020 societatea a solicitat înregistrarea mențiunilor privind modificarea sediului social în registrul comerțului, iar începând cu data de **04.08.2020** societatea are domiciliul fiscal în București, ..

Se reține că societatea a solicitat înregistrarea mențiunilor privind modificarea sediului social în registrul comerțului la data de 13.07.2020 când se afla în curs de derulare o procedură de administrare (respectiv procedura de inspecție fiscală ce a fost inițiată prin emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală nr.), astfel încât potrivit dispozițiilor prevăzute de art. 36 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal care a început procedura este competent să o finalizeze.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia *decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală sunt lovite de nulitate absolută fiind emise de un organ fiscal incompetent teritorial*, acesta nu poate fi reținut întrucât, pe de o parte, la data de **08.07.2020**, dată la care a fost comunicat avizului de inspecție fiscală nr., societatea avea sediul social/domiciliul fiscal în județul ..., iar pe de altă parte, la data **04.08.2020** când competența teritorială a trecut la AS..FP, se afla în derulare procedura de inspecție fiscală acesta fiind inițiată prin emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală la 08.07.2020, motiv pentru care competența materială și teritorială de a efectua inspecția fiscală revenea A.J.F.P. ... în calitate de organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F. în a cărei rază teritorială se afla domiciliul fiscal/sediul social al societății.

Având în vedere că nu sunt reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B.1. În ceea ce privește impozitul pe venitul microîntreprinderii în sumă de ...lei:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferențele de impozit pe veniturile microîntreprinderii stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care în susținerea contestației aceasta nu a prezentat un alt mod de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderii, ori argumente/documente de natură să infirme și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... cu privire la modul de determinare și declarare a impozitului pe venitul microîntreprinderii, în urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ... au constatat următoarele:

- Societatea a emis facturi către parteneri care au fost înregistrate în contabilitate în următoarele conturi de venituri:

- cont 704 "venituri din prestări servicii";
- cont 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție";
- cont 708 "Venituri din activități diverse;
- cont 472 "Venituri înregistrate în avans".

Activitatea de construcție constă exclusiv în prestări servicii construcții (lucrări de reparații, finisaje, lucrări de reabilitare etc), principalii clienți fiind: SC ... SRL, AF ...

În urma inspecției fiscale s-a stabilit o diferență de impozit pe venitul microîntreprinderii în sumă de ...lei care provine din:

- ... **lei**, diferența de impozit pe venitul microîntreprinderii stabilit suplimentar față de impozitul pe venitul microîntreprinderii calculat și declarat de societate (din care: .. - pentru anul 2017, .. lei - pentru anul 2018 și .. lei pentru anul 2019), rezultat din calcularea eronată a impozitului pe venitul microîntreprinderii, prin necuprinderea tuturor veniturilor realizate;

- .. **lei**, diferența de impozit pe venitul microîntreprinderii stabilit suplimentar, rezultat din înregistrarea în contul 472 "*Venituri înregistrate în avans*" a unor facturi reprezentând contravaloarea lucrărilor de construcții executate către diverși clienți pentru care nu a calculat și nu a declarat impozitul pe veniturile întreprinderii, ce se compune din:

→ .. **lei**, impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar. Societatea a înregistrat în contul 472 suma de .. lei reprezentând contravaloare lucrări construcții, aferent facturii nr. .. client SC ... SRL, factură înregistrată în contul venituri în cont 704 în luna ianuarie 2018;

→ .. **lei**, impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar, respectiv:

- factura nr. ..., client SC .. SRL, reprezentând contravaloare executat tavane gips carton inclusiv finisare rosturi, montat scafe, etc.;
- factura nr. ..., client SC .., reprezentând lucrări conform contract .. (confecționare structura metalica conform situație lucrări/08.02.2018;
- factura nr. ..., client SC .. SRL, reprezentând gips-carton inclusiv finisare rosturi, montat scafe/grinzi, inclusiv finisare, aplicat glet finisaj;
- factura nr. ..., client .. SRL, reprezentând lucrări construcții conform contract;
- factura nr. ..., client SC ... SRL, reprezentând contravaloare situație de lucrări;
- factura nr. ..., client SC ... SRL, factură lipsă;
- factura nr. ..., client .. SRL, reprezentând contravaloare lucrări construcții conform contract;

→ .. **lei**, impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar aferent sumei de .. lei reprezentând diferența de venit conform facturii nr. .. înregistrată în contul 472, client .. SRL;

→ .. **lei**, impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar aferent sumei de .. lei reprezentând diferența de venit conform facturii nr. .. înregistrată în contul 472, client Asociația de proprietari;

→ .. **lei**, impozit pe venitul microîntreprinderii suplimentar aferent sumei de ... lei, reprezentând c/val situație lucrări nr. 2 .. client SC SRL, înregistrată în contul 472; factura reprezintă contravaloare lucrare executată ce reprezintă venit.

În consecință, pentru perioada 09.01.2017 - 30.06.2019 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., au stabilit o diferență suplimentară de ...**lei**, astfel:

- ...lei pentru anul 2017;
- ...lei pentru anul 2018;

- ...lei pentru anul 2019.

Prin contestație contestatara susține că este nelegală decizia de impunere prin care s-a stabilit impozitul pe venitul microîntreprinderilor în mod suplimentar în cuantum de ...lei, invocând în estență faptul că organul fiscal nu a luat în calcul achizițiile de materiale de la furnizori.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 51 și art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 51 - Cotele de impozitare

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;

(...)

c) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați."

"Art. 53 - (1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

(...)

(2) Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit alin. (1) se adaugă următoarele:

a) valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul "609", potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului;

c) rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;

d) rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării."

Potrivit pct. 5 Titlul III, secțiunea a-5-a din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

"Baza impozabilă

5. (1) *Baza impozabilă asupra căreia se aplică cotele de impozitare prevăzute la art. 51 alin. (1) și (2) din Codul fiscal este reprezentată de totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a Conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.*"

Prin urmare, potrivit prevederilor legale anterior menționate, persoanele juridice române care au statut fiscal de microîntreprindere aplică sistemul de impozitare prevăzut de Titlul III din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor prevederi legale, baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad cele prevăzute la art.53 alin.1 lit.a)-m), la care se aplică o cotă de impozitare cuprinsă între 1% și 3%, după caz.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este dată de venituri (art. 53 alin. (1) din Codul fiscal) și nu de profit (respectiv și de cheltuieli). Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, baza impozabilă se referă numai la venituri fără să se țină cont de cheltuielile înregistrate în evidența contabilă.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că prin contestație societatea se limitează doar să afirme că "*la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare organul fiscal nu a luat în calcul achizițiile de materiale de la furnizori*", fără să prezinte un alt mod de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderii sau documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, potrivit prevederilor legale incidente în speță, se reține că, deductibilitatea cheltuielilor are relevanță din punct de vedere fiscal doar în raport cu societățile plătitoare de impozit pe profit, nu și cele plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Totodată, în cazul microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit, cheltuielile nedeductibile nu influențează calculul impozitului datorat, acestea fiind înregistrate în evidență potrivit regulilor contabile aplicabile.

În ceea ce privește argumentul societății că "*în unele cazuri utilizează materiale proprii pentru realizarea lucrărilor contractate cu clienții, iar în alte situații se aprovizionează de la alți furnizori care au un preț mai avantajos decât cel luat în calcul de beneficiarul contractului*" se reține că în privința cheltuielilor suportate de societate cu achizițiile de materiale nu se poate pune problema deductibilității pentru aceste cheltuieli, având în vedere că societatea XSRL este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și nu de impozit pe profit, iar baza impozabilă este dată de venituri și nu de cheltuieli, iar cheltuielile cu achizițiile de materiale nu figurează între elementele care se adaugă veniturilor în baza impozabilă pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor prevăzute la art. 53 alin. 2 din Codul fiscal.

Totodată, potrivit celor precizate în cuprinsul referatului contestației nr. .. de către organul de inspecție fiscală : "*baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursa, deci venitul facturat de societate clienților săi, venit care cuprinde atât manopera cât și materialele refacturate clienților, organul de inspecție neputând să îl scadă din baza impozabilă.*"

Incidente speței sunt și dispozițiile prevăzute de art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

"Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;"

Se reține faptul că societatea contestatoare nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept fiscală, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din

care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme și să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge** contestația formulată de **S.C. XS.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. ...** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., pentru suma ...lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

B.2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .. lei

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care societatea nu a prezentat, nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, documente justificative privind deductibilitatea TVA, din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă materialelor de construcție achiziționate de la diverși furnizori și înregistrate în contabilitate pe cheltuieli (cont 3028 și 6028).

Din analiza documentelor de achiziție a acestor materiale organele de inspecție fiscală au constatat că o parte reprezintă materiale de construcție și parțial materiale consumabile, echipamente de protecție, unelte de lucrări, etc, astfel:

- în anul 2017 a achiziționat materiale de la furnizorul SC .. SRL în valoare totală de .. lei din care baza impozabilă în sumă de ... lei și TVA deductibil ... lei.

Din totalul bazei impozabile în sumă de .. lei, suma de .. lei reprezintă materiale de construcție și suma de ... lei reprezintă materiale consumabile și echipamente de protecție;

- în anul 2018 a achiziționat materiale de la furnizorul SC .. SRL în valoare totală de .. lei din care baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA deductibil .. lei.

Din totalul bazei impozabile în sumă de ... lei, suma de ... lei reprezintă materiale de construcție și suma de ... lei reprezintă materiale consumabile și echipamente de protecție;

- în luna mai 2019 a achiziționat materiale de construcții de la furnizorii .. SRL în valoare totală de ... lei din care baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA deductibil ...lei.

Referitor la materialele de construcție organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- din evidența contabilă nu s-au identificat documente de transport de la parteneri din care să rezulte modul de transport a acestor materiale către beneficiari, societatea nedeclarând în patrimoniu mijloace de transport marfă;

- nu s-au prezentat contracte cu beneficiarii din care să rezulte dacă lucrările contractate includ materiale de construcție puse la dispoziție de către prestatorul SC x SRL;

- din situația lucrărilor anexate facturilor fiscale emise, rezultă că societatea a facturat doar manoperă (lucrări de reparații, finisaje, renovare, etc) ce presupun utilizarea forței de muncă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ...lei aferentă unei baze de în sumă de ... lei compusă din :

- suma de ... lei - TVA aferentă materialelor de construcție achiziționate în anul 2017 (...*19%);

- suma de ...lei - TVA aferentă materialelor de construcție achiziționate în anul 2018 (...*19%);

- suma de ...lei - TVA aferentă materialelor de construcție achiziționate în anul 2019 (... *19%).

Analitic situația privind facturile de achiziție și detalierea acestora pe categorii de materiale (materiale de construcții, materiale consumabile și echipamente de protecție) este redată în anexele 3 și 4 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste materiale de construcție nu au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile ale societății întrucât nu au fost refacturate către beneficiari și nici nu au fost integrate într-un obiectiv de investiție al societății, fiind încălcate prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

Prin contestație contestată susține că la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare organul fiscal nu a luat în calcul achizițiile de materiale de la furnizori, deși are contracte de lucrări materiale + manoperă încheiate cu următorii clienți: asociațiile de proprietari ..., ... SRL, ..., transportul materialelor utilizate pentru realizarea lucrărilor de construcții s-a efectuat cu mașini ale furnizorului sau închiriate de societate, iar în unele cazuri utilizează materiale proprii pentru realizarea lucrărilor contractate cu clienții, iar în alte situații se aprovizionează de la alți furnizori care au un preț mai avantajos decât cel luat în calcul de beneficiarul contractului.

În drept, potrivit art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operațiuni taxabile;** [...]"

”Art. 299. – (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

*Conform dispozițiilor legale antecitate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă achizițiilor, **dacă bunurile***

achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

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, de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile 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. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se reține că în perioada 2017 – mai 2019, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .. lei, aferentă achiziției de materiale de construcție pentru care a prezentat :

- contractele de prestări servicii nr. .. încheiate cu beneficiarul Asociația de proprietari str. .., prin care la capitolul VI "**Obligațiile părților**" atât **prestatorul** cât și beneficiarul se obligă să procure materialele menționate în anexa la contract, **anexa ce nu a fost prezentată la dosarul contestației;**

- deviz ofertă finisaje interioare, .., str. .., în care sunt enumerate serviciile prestate (spălare pereți și tavane manual cu bidineaua, răzuire, șlefuire, tencuire, gletuire, reparații, vopsitorii, reabilitare, placare faianță), total materiale + manoperă .. lei cu TVA. **Se reține că devizul nu prezintă detaliat cât reprezintă materialele de construcție folosite (cantitatea, prețul), deși totalul devizului menționează că este format din materiale + manoperă;**

- contractul de prestări servicii nr. .. încheiat cu beneficiarul SC .. SRL, din care rezultă că atât prestatorul cât și beneficiarul se obligă să procure materialele necesare execuției lucrării. **Se reține că societatea nu a prezentat situații de lucrări parțiale sau finale, procese verbale de predare a materialelor, devize de lucrări;**

- contractul de prestări servicii nr. .. încheiat cu beneficiarul Asociația de proprietari ..., București, prin care prestatorul se obligă să execute lucrările cu materiale proprii, în care se precizează că atât **valoarea contractului cât și documentația acestuia sunt strict confidențiale;**

- contractele de prestări servicii nr. ... încheiate cu beneficiarul SC ... SRL, din care rezultă că atât prestatorul cât și beneficiarul se obligă să procure materialele necesare execuției lucrării. **Se reține că societatea nu a prezentat situații de lucrări parțiale sau finale, procese verbale de predare a materialelor, devize de lucrări, aviz care însoțește materialele livrate în șantier de Beneficiar (dacă este cazul), iar din anexa nr. 1 la contract ce cuprinde lucrările aferente obiectivului nu rezultă dacă materialele de construcție au fost achiziționate de**

prestator (sau livrate de către beneficiar) și au fost cuprinse în situațiile de lucrări parțiale/finale facturate către beneficiar.

Având în vedere cele anterior prezentate, documentele existente în dosarul contestației, au rezultat următoarele:

- societatea X SRL nu a făcut dovada cu documente justificative care să ateste necesitatea efectuării achizițiilor de materiale de construcție, respectiv că achizițiile de materiale de construcție au fost cuprinse în situații de lucrări aferente facturilor emise către beneficiari și obiectivele în care au fost încorporate;

- societatea ...SRL nu a făcut dovada cu documente justificative care să ateste că materiale de construcție au fost refacturate clienților, respectiv nu a prezentat facturi cu beneficiarii menționați mai sus din care să rezulte că lucrările facturate includ materialele de construcție achiziționate de prestator ci doar facturi cu manopera percepută;

- societatea ...SRL nu a făcut dovada că pentru materialele receptionate au fost întocmite note interne de recepție, fișe de magazie și bonuri de consum și se regăsesc în situațiile de lucrări acceptate de către beneficiari;

- contestatara nu a depus contracte încheiate cu furnizorul de materiale de construcții, avizele de însoțire a mărfii, documente din care să rezulte transportul materialelor înscrise în facturile prezentate, respectiv locul de încărcare, locul de descărcare, mijlocul de transport utilizat, persoana responsabilă de transportul acestora;

- societatea nu a furnizat informații concrete și detaliate cu privire la modalitatea de evidențiere în contabilitate a materialelor achiziționate și la existența altor documente ce privesc recepția și consumul materialelor. În acest sens, prin raportare la specificul cauzei, se reține că societatea contestatoare **nu a prezentat în susținere nici bonuri de consum și documente de predare-primire a materialelor** puse la dispoziția societății executante în vederea executării lucrărilor ori alte documente din care să reiasă consumul materialelor necesare executării acestor lucrări, cum ar fi **situații de lucrări aferente facturilor emise către clienți din care să rezulte punerea lor în operă**, procese verbale de recepție a lucrărilor, bonuri de consum, fișe de magazie, certificate de calitate a materialelor înglobate conform prevederilor contractuale cu beneficiarii lucrărilor, etc. **din care să rezulte că respectivele materiale de construcții au fost înglobate în obiectivele menționate;**

- societatea ...SRL nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală nici în susținerea contestației aferent fiecărui obiectiv evidența contabilă de gestiune conform prevederilor OMFP 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

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.

Incidente sunt și prevederile art. 73, alin.(1) și art. 276 alin. (1) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„Art. 73 - (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

„Art. 276 - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Așadar, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii.

Având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține că societatea contestatară, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documentele justificative privind deducerea TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcție (documente/înscrieri din care să rezulte că materialele/serviciile facturate au fost efectuate/efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor taxabile, respectiv obținerii de venituri impozabile), potrivit prevederilor art. 276 alin. 4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”**, avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației, ceea ce în speță nu s-a întâmplat.

Astfel, în lipsa documentelor justificative anterior precizate organul de soluționare a contestației reține că nu pot fi identificate bunurile care au făcut obiectul lucrărilor executate și nici dacă acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, astfel încât să rezulte fără echivoc îndeplinirea condiției de fond expres prevăzută de legiuitor pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, nefiind justificată achiziția cantitatilor de materiale de construcții cu documente, nu se justifică efectuarea achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Față de cele arătate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de ... lei aferentă materialelor achiziționate, contestatara nefiind în măsură să probeze îndeplinirea condiției de fond prevăzută

de lege pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, respectiv efectuarea achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În acord cu jurisprudența C.J.U.E. în sensul că revine persoanei impozabile care exercită dreptul de deducere a TVA sarcina probării îndeplinirii tuturor condițiilor legale pentru acordarea deducerii, inclusiv a legăturii directe, imediate a cheltuielilor efectuate cu activitatea economică a acesteia, **ceea ce contestatara nu a făcut.**

Așa cum s-a reținut mai sus, societatea a înregistrat aceste achiziții în evidenta contabilă doar în baza facturilor emise de furnizorii mai sus menționați, fără alte documente justificative care să ateste scopul în care au fost efectuate cheltuielile respective, însă simpla procurare a unui bun/serviciu pe numele contribuabilului nu reprezintă o recunoaștere a utilizării în sens economic a acestuia, iar **simpla prezentare a facturilor de achiziție nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Prin urmare, întrucât pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, iar simpla înregistrare în contabilitate a TVA înscrisă în documente nu este suficientă pentru ca taxa aferentă să fie deductibilă, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile impozabile/taxabile realizate, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că nu beneficiază de drept de deducere a **TVA aferentă în sumă de ... lei**, conform prevederilor art. 297 alin. (4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu a depus documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC ...SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... pentru suma de **...4 lei reprezentând TVA deductibilă.**

B.3. Referitor la TVA în sumă de ... lei și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ...lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra restului de obligații fiscale suplimentare stabilite în urma inspecției fiscale, în condițiile în care societatea nu aduce niciun argument și nicio dovadă în susținerea contestației.

În fapt, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere nr. ... prin care au stabilit în sarcina societății XS.R.L. obligații fiscale suplimentare în cuantum cumulativ de **... lei**, din care:

1. **suma de ...lei** reprezintă total TVA suplimentar ca urmare a nedeclarării corecte a TVA deductibilă și TVA colectată, din care:

- suma de ...reprezintă TVA colectată nedeclarată pentru anul 2018 (...lei) și perioada 01.01.2019-31.08.2019 (...lei);

- suma de ...lei reprezintă TVA deductibilă declarată în plus pentru anul 2018 (...lei) și pentru anul 2019 (-... lei);

2. **suma de ...lei** reprezintă TVA suplimentar ca urmare a nedeclarării TVA colectată aferentă avansului în sumă de ...lei înregistrat pentru luna aprilie 2019 prin articolul contabil 5121 = 419.

3. **suma de ...lei** reprezintă impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice.

Prin contestația formulată societatea XS.R.L. nu aduce nicio critică prin care să combată obligațiile fiscale stabilite suplimentar în cuantum total de ... lei - TVA, iar cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în sumă de ...lei, se limitează doar să afirme că organul fiscal nu trebuie să uzeze abuziv de conținutul dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal invocate, având obligația de a verifica toate documentele contabile și juridice ale contribuabilului înainte de a emite decizia.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază,”

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Se reține faptul că societatea contestatoare deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr. ... **nu aduce argumente referitoare la fondul cauzei și nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, prin care să infirme constatările acestora.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

„Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73, alin. (1) din Legea 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestațieieste de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”*

Singurul argument cu privire la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în sumă de ...lei, precum că organul fiscal nu trebuie să uzeze abuziv de conținutul dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, nu poate fi reținut întrucât contestatara nu își motivează această afirmație în condițiile în care aceste dispoziții sunt prevăzute de Codul fiscal, iar organele de inspecție fiscală au posibilitatea invocării acestuia, respectiv pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, iar documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea iar atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni și forma sa juridică, înregistrarea în contabilitate se va face cu respectarea fondului economic al tranzacțiilor.

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Pe cale de consecință, cu privire la suma **totală de .. lei (. lei + ...lei)** reprezentând TVA și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, având în vedere faptul că XS.R.L. nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept fiscală, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, respectiv nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze, **se va respinge contestația ca nemotivată** în baza art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

C. Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...

Cauza supusă soluționării este dacă Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. București are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția de măsuri în speță se referă la măsuri pe care contribuabilul trebuie să le aducă la îndeplinire.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...s-au dispus următoarele:

Măsura 1 - *“Depunerea Declarațiilor informative cod 394 pentru tranzacțiile redactate la pct. 1.3”.*

Motiv de fapt: *“Din verificarea efectuată comparativ cu baza de date ANAF s-au constatat neconcordanțe reprezentând livrări nedecarate de către societatea verificată către diverși parteneri prin declarațiile informative cod 394 (...)”.*

În drept, potrivit prevederilor art. 272 alin. 1, alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației:

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

(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 cuantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 milioane 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 cuantum, 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 structurilor specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că structurile de soluționare a contestațiilor constituite la nivel regional au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite de organele de inspecție fiscale în sarcina XS.R.L. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. București nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”, fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare organului emitent din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 30, art. 31, art. 32, art. 36, art. 73, art.119, art.122, art. 123, art. 269, art. 272 alin. 1, alin. 2 alin. 6, art. 276 alin. (1) și (4), art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 51, art. 53, art.56, art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5 Titlul III, secțiunea a-5-a din Norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de XS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... pentru suma de ...lei reprezentând impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

2. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației formulată de XS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ... emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... pentru suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de XS.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..., pentru TVA în sumă de .. lei și impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de ...lei.

4. Constatarea necompetenței materiale a Structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. București privind soluționarea contestației formulată de XS.R.L. **împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...și transmiterea acesteia spre competență soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice ...**, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.