



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel.: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr.000/03.2021
privind soluționarea contestației formulate de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 000/2020

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de **Y**, prin adresa nr. **000/2020** cu privire la contestația formulată de **X**, cod unic de înregistrare **000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. **000**, împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**.

Societatea contestă suma de **000 lei** reprezentând impozit pe profit în cuantum de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **000 lei**.

Contestația a fost depusă la **Y**, la data de **00.00.2020** așa cum reiese din mențiunea olografă a instituției (**000/2020**) de pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.270 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, față de data de **00.00.2020**, data primirii de către societatea contestatară a Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** și a Deciziei de impunere nr. **000/2020**, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul **Y**.

Prin contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2020**, în temeiul art. 276 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **X** a solicitat susținerea orală a contestației, care a

fost acordată în data de **00.00.2021**, prin mijloace electronice de comunicare la distanță, respectiv prin platforma TEAMS.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.1 art. și 272 alin.5 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este învestită să soluționeze contestația formulată de **X** (numită în continuare **X** sau societate).

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Y, X susține următoarele :

X solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. **000/2020**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**.

I. Situația de fapt

Societatea a fost supusă unui control inopinat care a vizat perioada 2016 – 2019, în ceea ce privește modul de declarare a impozitului pe profit și a TVA. Urmare controlului a fost întocmit Procesul verbal nr.**000/2020**, precum și propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale cu nr.**000/2020**.

Astfel, societății i-a fost comunicat, în data de **00.00.2020**, Avizul de inspecție fiscală nr. **000/2020**, prin care se preciza că inspecția fiscală va începe la data de **00.00.2020**, având ca obiective verificarea TVA pentru perioada **00.00.2016 - 00.00.2019**, precum și a impozitului pe profit pentru perioada **00.00.2016 - 00.00.2018**.

Totodată, prin raportul de inspecție fiscală încheiat a fost menționată data începerii inspecției fiscale ca fiind data de **00.00.2020**, aceasta fiind înregistrată în Registrul unic de control seria **000** nr.**000**, sub nr. **000/2020**. De asemenea, este precizat că perioada de desfășurare a inspecției fiscale va fi **00.00 - 00.00.2020**, dar și faptul că data începerii inspecției fiscale nu a fost amânată.

Urmare inspecției fiscale desfășurate, încheiate în **00.00.2020**, au fost emise Decizia de impunere nr. **000/2020**, precum și Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2020**, documente comunicate societății în data de **00.00.2020**.

II. Nelegalitatea Procesului verbal de control nr. **000/2020**.
Aspecte de procedură

X consideră procesul verbal menționat ca fiind nelegal, având în vedere necompetența **Y** de a efectua controlul inopinat, dar și ca urmare a depășirii duratei maxime de efectuare a controlului.

1. *Necompetența Y de a efectua controlul inopinat. Nulitatea procesului verbal contestat*

a. Y nu este competentă teritorial de a desfășura control inopinat:

X precizează că se află în administrarea DGRFP – Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, motiv pentru care **Y** nu este competentă în speță, fiind încălcate prevederile art.30 alin.1 și alin.3 din Codul de procedură fiscală, precum și ale art.1 alin.1 din Ordinul nr.3610/2016 privind administrarea contribuabililor mijlocii. În consecință, societatea consideră nelegală efectuarea controlului inopinat de către **Y**. Mai mult, chiar și în situația în care competența de verificare ar fi fost delegată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a înștiința contribuabilul asupra acestui aspect, or prin procesul verbal întocmit, nu este făcută nicio mențiune referitoare la o eventuală delegare.

b. Necompetența organului de control conduce la nulitatea controlului inopinat și a actelor emise în baza sa:

X precizează că încălcarea oricăror reguli de competența de către un organ fiscal, atrage, în conformitate cu prevederile art.49 din Codul de procedură fiscală, nulitatea necondiționată a actelor emise.

Având în vedere aspectele menționate, **X** solicită constatarea nulității Procesului verbal, dar și a actelor subsecvente (decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală), prin aplicarea dispozițiilor art.49 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

2. *Nelegalitatea procesului verbal ca urmare a depășirii duratei maxime de efectuare a controlului inopinat*

a. Controlul inopinat a fost efectuat cu depășirea duratei legale:

Societatea precizează că au fost încălcate prevederile art.134 alin.3 și art.135 alin.2 și alin.3. Astfel, conform Registrului unic de control, controlul inopinat a început în data de **00.00.2019** și s-a finalizat în data de **00.00.2020**, cu mult peste durata legală de 30 zile, fiind astfel încălcate prevederile art.134 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

b. Nelegalitatea Procesului verbal și a actelor fiscale atacate în contextul depășirii duratei legale de efectuare a controlului inopinat:

Societatea consideră că durata de 30 zile pentru efectuarea

controlului inopinat reprezintă o garanție a respectării drepturilor persoanei supuse controlului, iar nerespectarea acestei perioade are drept consecință vătămarea societății. De asemenea, apreciază că termenul stabilit prin art.134 alin.3 din Codul de procedură fiscală este un termen imperativ, având în vedere atât scopul urmărit (limitarea duratei controlului), cât și formularea textului de lege („nu poate fi mai mare de 30 de zile”). Mai mult, sancțiunea depășirii termenului este nulitatea controlului inopinat și a tuturor actelor subsecvente (proces verbal, raport de inspecție fiscală, decizie de impunere). Totodată, depășirea termenului de efectuare a controlului conduce la încălcarea dreptului fundamental al societății la o bună administrare.

În consecință, întrucât dispozițiile legale menționate nu au fost respectate, societatea apreciază că a fost adusă atingere legalității desfășurării controlului inopinat, cu consecința afectării legalității constatărilor organelor fiscale cuprinse în Procesul verbal.

III. Nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală. Aspecte de procedură

X consideră anumite aspecte legate de modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale ca fiind nelegale, fapt ce implică nelegalitatea actelor fiscale atacate.

1. Necompetența Y de a efectua inspecția fiscală

Y nu era competentă teritorial să desfășoare inspecția fiscală:

Societatea precizează că la data începerii inspecției fiscale, așa cum a fost aceasta menționată în Registrul unic de control, se afla în administrarea DGRFP București – Administrația pentru Contribuabilii Mijlocii, motiv pentru care verificarea defășurată este nelegală, fapt consacrat și prin prevederile art.30 din Codul de procedură fiscală și art.1 alin.1 din Ordinul nr. 3610/2016 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii. În consecință, regulile de administrare sunt absolute și exclusive, în cazul de față fiind vorba de o competență specială, expres stabilită de lege. În plus, **X** apreciază că întrucât documentul referitor la delegarea de competență nu a fost comunicat societății în conformitate cu prevederile legale, acesta nu îi este opozabil.

2. Nelegalitatea inspecției fiscale ca urmare a încălcării dispozițiilor legale ce reglementează modalitatea de avizare a datei de incepere a inspecției fiscale.

a. Orice aviz de inspecție fiscală trebuie comunicat anterior începerii inspecției fiscale, cu respectarea dispozițiilor art.122 alin.2 lit.b din Codul de procedură fiscală, excepțiile fiind de strictă interpretare:

Față de data de **00.00.2020** înscrisă în aviz ca fiind data începerii inspecției fiscale, aceasta ar fi trebuit să înceapă fie la acea dată, fie în cel mult 5 zile lucrătoare. În consecință, întrucât verificarea nu a început la data de **00.00.2020**, **X** apreciază că trebuia înștiințată, în scris, asupra noii date de începere a inspecției. Ori, societatea nu a primit nicio înștiințare pentru începerea inspecției în data de **00.00.2020**, la acea dată fiindu-i comunicat avizul de începere a inspecției fiscale cu data de **00.00.2020**.

Abordarea organelor de inspecție fiscală nu poate fi considerată legală, întrucât scopul urmărit prin instituirea obligației de comunicare a începerii inspecției fiscale nu a fost realizat, respectiv contribuabilului nu i-a fost permis să aibă previzibilitate asupra momentului de începere a controlului.

De asemenea, dacă s-ar admite comunicarea referitoare la o nouă dată pentru începerea inspecției fiscale ar putea fi transmisă contribuabilului ulterior celor 5 zile lucrătoare de la data indicată în decizia de amânare, atunci respectiva comunicare trebuie considerată ca având natura unui nou aviz de începere a inspecției fiscale, care trebuie să respecte prevederile art.122 alin.2 lit.b din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, **X** precizează că avizul a fost comunicat în data de **00.00.2020**, având indicată ca dată de începere **00.00.2020**, fără respectarea prevederilor legale, fapt ce conduce la nelegalitatea inspecției fiscale ca urmare a nerespectării termenului de avizare prevăzut de lege.

b. Nelegalitatea comunicării avizului de inspecție fiscală atrage nulitatea procedurii de inspecție și a actelor fiscale emise de organul de control:

Societatea apreciază că inspecția fiscală a început în mod nelegal, ca urmare a nerespectării termenului de comunicare a avizului de inspecție. În consecință, sancțiunea pentru nerespectarea acestor termene legale este nulitatea inspecției și a actelor subsecvente. Deși prin Codul de procedură fiscală nu este prevăzută sancțiunea pentru nerespectarea termenului de comunicare a avizului de inspecție, aceste prevederi trebuie coroborate cu cele ale art.175 și art.185 din Codul de procedură civilă, prin care se impune anularea controlului desfășurat cu nerespectarea prevederilor legale.

În concluzie, **X** consideră că procedura de control a debutat nelegal, astfel că actele emise sunt lovite de nulitate.

IV. Nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere. Aspecte de fond. Taxa pe valoarea adăugată

1. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în suma de 000 lei, din facturile primite de la A (numită în continuare A).

Referitor la suma de **000 lei**, considerată de organele de control ca fiind dedusă în plus, **X** precizează că în data de **00.00.2015** a încheiat contractul de prestări servicii nr.**000** cu **B** (în calitate de beneficiar), având ca obiect predarea către beneficiar a 4 clădiri rezidențiale S + P +7E, cu un număr de 346 apartamente, obiective situate în Data finalizării proiectului a fost stabilită ca fiind data de **00.00.2017**, fiind modificată prin Actul adițional nr.**000/2018** și stabilită la data de **00.00.2018**. Prețul contractului a fost stabilit la suma de **000** euro și TVA.

Pentru realizarea proiectului, Beneficiarul a contractat un credit de la Unicredit Țiriac Bank, motiv pentru care toate lucrările executate au fost verificate și cetificate de un monitor independent de proiect, din partea bancii, acesta fiind singura persoană autorizată pentru a decide sumele ce urmau să fie achitate către **X**.

În perioada verificată, **X** a emis către **B** facturi în valoare de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, colectată și declarată, conform jurnalului de vânzări. Toate aceste documente au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

Pentru realizarea obiectivului de construcții, **X** în calitate de antreprenor general/beneficiar, a încheiat cu **A**, în calitate de subantreprenor/executant Contractul de execuție lucrări nr.**000/2016**, având ca obiect executarea de pereți din gips carton, placări cu gips carton la pereți și tavane, zugrăveli, vopsitorii, montare gresie și faianță, montaj termosistem fațade, placări fațade, hidro izolații balcoane și băi, tencuieli simple și tencuieli pe plasă sudată.

Lucrările executate de **A** au fost incluse în devizele de lucrări transmise de **X** către **B**, astfel că lucrările efectuate au fost validate atât de dirigintele de șantier, cât și de monitorul independent de proiect, documentele originale fiind prezentate în timpul inspecției fiscale. În consecință, achizițiile de la **A** au fost necesare, conducând la realizarea de venituri impozabile, respectiv la colectarea de TVA în sumă de **000 lei**.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei** pe considerentul că suma nu a fost inclusă de **A** în declarațiile sale fiscale. **X** consideră că acest argument nu poate fi invocat de organele de inspecție fiscală întrucât acestea au acceptat parțial deducerea TVA aferente achizițiilor efectuate de la **A** pentru facturile emise în baza aceluiași contract.

Mai mult, **X** susține că a prezentat toate documentele în original, nu în copie, acestea fiind semnate de ambele părți, motiv pentru care TVA a fost dedusă cu respectarea prevederilor legale.

➤ *Organele de inspecție fiscală au ignorat documentele justificative prezentate, precum și prevederile legislației aplicabile, în vigoare.*

În susținerea contestației, **X** invocă jurisprudența CJUE, potrivit căreia unei persoane impozabile nu îi poate fi refuzat dreptul de deducere al TVA decât în situația în care se dovedește că societatea știa sau ar fi trebuit să știe că respectiva operațiune face parte dintr-o fraudă fiscală săvârșită de furnizor (cauza C-285/11 Bonik EOOD).

Or, în situația de față, societății i-a fost refuzat dreptul de deducere întrucât **A** nu a pus la dispoziție documentele justificative solicitate. Mai mult, organele de inspecție fiscală puteau intra în posesia acestor documente care erau depuse în original la Direcția de Antifraudă Fiscală, direcție care face parte tot din cadrul ANAF. Astfel, refuzul dreptului de deducere al TVA la beneficiar, motivat de faptul că furnizorul a avut un comportament fiscal neadecvat „pune serios în discuție veridicitatea acuzelor aduse de organele fiscale”, acestea transferând societății verificate atribuțiile lor de control.

X apreciază că invocarea de către organele de inspecție fiscală a modului de conformare declarativă a furnizorului **A** pentru justificarea nedeductibilității TVA este nelegală întrucât declarațiile au fost întocmite și depuse de furnizor, **X** neavând acces la mijloacele de investigație ale organelor fiscale. Totodată, organele fiscale nu pot solicita societății mai mult decât este necesar pentru dovedirea unei stări de fapt, evitând ca sarcina persoanei impozabile să nu devină imposibilă sau extrem de dificilă. Mai mult, această practică contrazice toate deciziile CJUE.

În plus, **X** consideră că speței nu îi sunt aplicabile prevederile din Decizia nr.5/2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție întrucât documentele justificative prezentate de societate furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor. Astfel, pentru justificarea deducerii TVA, societatea a prezentat contractul de lucrări încheiat cu **A**, facturi, situații de lucrări, rapoarte de lucru (atașamente). Totodată, serviciile prestate de **A** au fost recepționate prin procese verbale de recepție calitativă, semnate atât de executant (**A**), cât și de beneficiar (**X**), au fost incluse în devizele de lucrări transmise de **X** către **B**, fiind validate atât de dirigintele de șantier, cât și de monitorul independent de proiect, din partea Unicredit Bank. Mai mult, acesta a întocmit rapoarte către Unicredit Bank, cuprinzând informații referitoare la statusul situațiilor de plăți, al lucrărilor și la contractele încheiate de **X** cu furnizorii săi.

➤ *În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.*

X precizează că dreptul de deducere a taxei achitate sau datorate pentru bunuri sau servicii achiziționate constituie un principiu fundamental

al TVA, reglementat prin art.297 alin.4 lit.a, coroborat cu art.299 alin.1 și alin.2 din Codul fiscal, pecum și cu pct.69 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Mai mult, pentru toate achizițiile efectuate, **X** deține facturi care au fost întocmite cu respectarea prevederilor art.319 din Codul fiscal. Astfel, facturile prezentate de **X**, în original pentru justificarea dreptului de deducere a TVA respectă toate condițiile de formă cerute de Codul fiscal.

Speței îi sunt aplicabile și considerentele cuprinse în cauza C-285/04 Garage Molenhide, în sensul că prin solicitarea de documente justificative nu trebuie îngrădit dreptul contribuabilului la deducerea TVA.

Totodată, societatea consideră că a respectat și condiția de fond pentru deducerea TVA întrucât toate achizițiile efectuate de la **A** au fost destinate operațiunilor taxabile.

În concluzie, **X** consideră că a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA întrucât a prezentat facturile emise de **A**, corect întocmite, iar achizițiile efectuate au fost destinate operațiunilor taxabile.

➤ *Organele de inspecție fiscală nu au menționat care sunt documentele pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere.*

Societatea precizează că nu a fost acceptată la deducere diferența dintre TVA înscrisă în facturile înregistrate în declarația 394 depusă de **X** și cea depusă de furnizorul **A**, invocând faptul că nu au fost prezentate documente din care să rezulte legalitatea acestor tranzacții, fără însă a preciza care sunt documentele care nu au fost prezentate.

Totodată, este precizat și faptul că declarația 394 are ca scop colectarea de informații și nu furnizarea de informații pentru stabilirea de baze de impozitare suplimentare. Astfel, verificarea corectitudinii informațiilor înscrise în aceste declarații este atributul exclusiv al ANAF, societatea neavând atribuții în acest sens.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au sancționat **X** pentru comportamentul fiscal al furnizorului **A**, fără a cere informații suplimentare de la Direcția Generală Antifraudă, ci doar analizând baza de date a ANAF, informații la care **X** nu a avut acces.

În concluzie, având în vedere argumentele prezentate, societatea apreciază ca nelegale constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la caracterul nedeductibil al TVA în sumă de **000 lei** din facturile emise de **A**.

2. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în suma de 000 lei din facturile primite de la C (numită în continuare C).

Referitor la suma de **000 lei**, considerată de organele de control ca fiind dedusă în plus, **X** precizează că pentru realizarea proiectului de

investiții din str. ... a încheiat, în calitate de antreprenor general, contractul nr.000/2015 cu **C** (numită în continuare **C**), în calitate de subantreprenor, având ca obiect realizarea unui proiect rezidențial compus din 4 clădiri, cu regim de înălțime S + P + 7E. Toate lucrările executate de **C** au fost validate de dirigintele de șantier, beneficiarului, respectiv societatea **B**. De asemenea, **C** a prezentat procese verbale de recepție, care au fost semnate atât de dirigintele de șantier, cât și de reprezentantul **X**.

În consecință, achizițiile efectuate de la **C** au fost necesare, iar facturile emise către **B** au fost însoțite de devize și situații de lucrări, documente prezentate și organelor de inspecție fiscală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, **X** apreciază nu îi poate fi respins dreptul de deducere al TVA în sumă de **000 lei** pe considerentul că furnizorul nu a inclus această sumă în declarațiile sale fiscale întrucât achizițiile efectuate au fost reale și necesare.

Mai mult, **X** invocă și jurisprudența CJUE, prezentând argumente similare cu cele detaliate în cazul furnizorului **A**, susținând că obligația sa legală era doar de a verifica statutul furnizorului (inactiv sau cu cod de TVA anulat).

➤ *Organele de inspecție fiscală au ignorat documentele justificative prezentate, precum și prevederile legislației aplicabile, în vigoare.*

X a prezentat, în timpul inspecției fiscale, mai multe documente justificative în relația cu **C**: contractul încheiat cu furnizorul **C**, facturi emise de furnizor, însoțite de situații de lucrări, diverse atașamente, documente semnate atât de furnizor, cât și de **X**.

Referitor la mențiunea organelor de inspecție fiscală conform căreia o serie de facturi au fost prezentate în copie, fără a fi însoțite de documente care să ateste proveniența bunurilor, societatea precizează că toate facturile primite de la **C** au fost prezentate în original, iar facturile de prestări servicii au fost însoțite de documente justificative, fiind semnate de părți și de managerul de proiect. Mai mult, **X** a prezentat și o serie de procese verbale semnate de executant, beneficiar, proiectant antreprenorul general, dar și de dirigintele de șantier.

Totodată, pentru determinarea trasabilității documentelor și al achizițiilor efectuate de la **C**, **X** a prezentat și contractul nr.000 încheiat cu **B** (în calitate de beneficiar), documente din care rezultă că toate lucrările efectuate de **C**, validate de dirigintele de șantier și de monitorul independent de proiect, au fost incluse în devizele de lucrări transmise către **B**

➤ În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA.

Societatea reiterează argumente similare cu cele prezentate în detaliu în cazul furnizorului **A**, invocând, de asemenea, jurisprudența relevantă a CJUE.

Având în vedere cele menționate, **X** preciză că a îndeplinit atât condițiile de fond, cât și cele de formă pentru a fi îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA.

➤ *Organele de inspecție fiscală nu au menționat care sunt documentele pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere.*

Societatea precizează că nu a fost acceptată la deducere diferența dintre TVA înscrisă în facturile înregistrate de declarația 394 depusă de **X** și cea depusă de furnizorul **C**, invocând faptul că nu au fost prezentate documente din care să rezulte legalitatea acestor tranzacții, fără însă a preciza care sunt documentele care nu au fost prezentate. De asemenea, sunt reiterate argumente similare cu cele prezentate în cazul furnizorului **A**.

În concluzie, având în vedere argumentele prezentate, societatea apreciază ca nelegale constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la caracterul nedeductibil al TVA în sumă de **000 lei** din facturile emise de **C**.

3. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în valoare de 000 lei din facturile aferente achizițiilor efectuate de la mai multi furnizori.

X precizează faptul că i-a fost refuzat dreptul de deducere al TVA în cuantumul menționat pe considerentul că facturile nu au fost însoțite de documente justificative, motiv pentru care nu poate fi stabilită legalitatea tranzacțiilor sau dacă serviciile au fost efectiv prestate și nici dacă achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

Față de aceste motivații ale organelor de inspecție fiscală, societatea menționează că a prezentat argumente și documente din care rezultă necesitatea efectuării acestor achiziții, precum și realitatea lor. În susținerea afirmațiilor din contestație, **X** a prezentat facturi, contracte, oferte tehnice, caiete de sarcini, proiecte/schițe de rezistență, pontaje etc., documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale.

Având în vedere documentele și argumentele prezentate, **X** consideră că acestea fac dovada faptului că serviciile achiziționate au fost efectiv prestate, fiind aferente operațiunilor sale taxabile, iar documentele îndeplinesc condițiile de formă și de fond prevăzute de legislația în vigoare. Totodată, societatea nu are posibilitatea și nici obligația de a verifica dacă furnizorii au personal angajat care să presteze serviciile menționate în documentele prezentate de aceștia, știut fiind că furnizorii ar putea apela la personal pus la dispoziție de alte societăți (leasing de personal). Mai mult, în conformitate cu prevederile art.6 și art.7 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea să își întemeieze

concluziile pe analiza completă a tuturor împrejurărilor edificatoare, analizând toate informațiile edificatoare pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat eronat la sancționarea **X** pentru nedeținerea unor informații la care nu avea acces, în timp ce acestea nu și-au îndeplinit obligațiile ce le reveneau, în conformitate cu legislația fiscală. Mai mult, întrucât momentul în care furnizorul ar fi avut obligația declarării este ulterior momentului în care au fost emise documentele, ar fi imposibil chiar și pentru organele fiscale de estimat un fapt ulterior.

În susținerea afirmațiilor sale, **X** invocă și jurisprudența CJUE în cauza C-610/19 Vikingo Fővállakozó Kft, conform căreia organele fiscale aveau obligația să demonstreze că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau este implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor.

De asemenea, din interpretarea coroborată a prevederilor art.297 alin.4 lit.a, art.299 alin.1 lit.a și alin.2, precum și ale art.319 alin.20 din Codul fiscal, rezultă faptul că factura completată în conformitate cu prevederile legale reprezintă documentul în baza căruia persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere. Astfel, invocarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că societatea nu a dovedit realitatea și legalitatea serviciilor achiziționate este nerelevantă în cauză pentru a refuza acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta, în acest sens fiind și jurisprudența CJUE în cauzele C-286/94 Garage Molenheide și C-18/13 Maks Pen EOOD.

În concluzie, **X** apreciază că a îndeplinit atât condițiile de formă, cât și cele de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **000 lei**, motiv pentru care concluziile organelor de inspecție fiscală sunt neîntemeiate.

4. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în valoare de **000 lei** din facturile primite de la **D**.

X precizează faptul că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă TVA în quantum de **000 lei** aferentă facturilor emise de **D** (numită în continuare **D**) pe considerentul că furnizorul nu are personal angajat care să realizeze serviciile facturate.

Față de aceste constatări, societatea menționează că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente prin care au făcut dovada realității și necesității serviciilor achiziționate, documente care, însă, au fost ignorate. De asemenea, **X** reiterează afirmația potrivit căreia nu avea posibilitatea și nici obligația de a verifica situația personalului angajat al furnizorului.

Mai mult, așa cum s-a prezentat detaliat la pct.3, organele fiscale aveau obligația aplicării prevederilor art.6 și art.7 din Codul de procedură fiscală, nu să sancționeze, în mod eronat, societatea pentru nedeținerea unor informații la care aceasta nu avea acces, aspecte menționate și prin jurisprudența CJUE (cauzele C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft și C-80/11 Mahagében Kft).

Pentru susținerea celor afirmate **X** a prezentat Contractul nr.**000/2018** încheiat cu **D**, având calitatea de subcontractor, prin care furnizorul se obliga să execute o serie de lucrări (placare pereți, placare tavane, executare de pereți de gips carton etc.) pentru proiectul din De asemenea, a fost prezentată factura nr.**000/2019** însoțită de situația de lucrări nr.**000/2018**, precum și de o serie de foi colective de prezență.

Astfel, nu se poate reține că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate și că acestea au fost în interesul realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, **X** precizează că suma de **000 lei** a fost respinsă la deducere de două ori, întrucât a fost inclusă și în suma de **000 lei** detaliată la pct.3, cu toate că a fost înregistrată de societate în evidența contabilă o singură dată, respectiv în luna martie 2019, așa cum rezultă din fisa contului acestui furnizor și din jurnalul de cumpărări.

În consecință, având în vedere argumentele și documentele prezentate, **X** consideră neîntemeiate constatările organelor de inspecție fiscală vizând caracterul nedeductibil al TVA în sumă de **000 lei** înscrisă în facturile emise de **D**.

5. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în valoare de **000 lei** din facturile primite de la **E**

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, **X** precizează că valoarea de **000 lei** a fost înscrisă în facturile nr.**000/2017**, respectiv nr. **000/2017** emise de **E** (numită în continuare **E**), având ca beneficiar **F**. Întrucât facturile de achiziții nu aparțineau **X** și sesizând eroarea de înregistrare în evidența contabilă, societatea a procedat la stornarea înregistrărilor inițiale la data de **00.00.2019**, fiind întocmite note contabile cu semnul minus.

Astfel, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să stabilească TVA suplimentară în valoare de **000 lei**, având cel mult posibilitatea calculării de dobânzi și penalități de întârziere.

6. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în valoare de **000 lei** din facturile primite de la **G**

Față de constatările organelor de inspecție fiscală vizând deducerea eronată a TVA aferentă achizițiilor de la **G** (numită în continuare **G**), **X** precizează că a înregistrată în evidența contabilă factura *pro forma* nr.**000/2017**, având înscrisă TVA în sumă de **000 lei**. Urmare reconcilierilor efectuate de societate în luna septembrie 2019, această înregistrare a fost stornată, fapt ce rezultă atât din nota contabilă cu semnul minus, cât și din fișa furnizorului **G**.

Referitor la suma de **000 lei**, **X** menționează că urmare reconcilierii, a constatat faptul că furnizorul **G** a transmis, cu întârziere, facturi de regularizare a serviciilor prestate în 2017, documente ce conțin atât valori pozitive, cât și valori negative. În consecință, dreptul de deducere aferent acestor facturi a fost exercitat în contabilitatea lunii septembrie 2019, în interiorul termenului de prescripție.

În concluzie, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au respins în mod eronat TVA în sumă de **000 lei**, având cel mult posibilitatea calculării de dobânzi și penalități de întârziere.

7. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la colectarea TVA în valoare de **000 lei** pentru obiectivul situat în ...

X precizează că a dedus TVA aferentă achizițiilor de materiale de la diverși furnizori interni și intracomunitari, materiale ce au fost încorporate în proiectul menționat. Întrucât imobilul era proprietatea unei persoane fizice, iar societatea nu a refacturat cheltuielile către client, organele de inspecție fiscală au considerat că a fost efectuată o prestare cu titlu gratuit pentru urzul altor persoane, motiv pentru care au dispus colectarea TVA în sumă de **000 lei**.

Față de aceste constatări, **X**, având calitatea de antreprenor general executant, precizează că a încheiat cu **1**, având calitatea de beneficiar, contractul de antreprenoriat general nr.**000/2017**, având ca obiect executarea și finalizarea lucrării „extindere și supraetajare parțială construcții existente pe teren regim final de înălțime P + 1E și realizare piscină”, durata lucrărilor fiind de 3 ani, începând cu data de **00.00.2017**, plata urmând a fi efectuată în termen de 90 zile de la data semnării fără obiecțiuni a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

De asemenea, societatea menționează că în conformitate cu prevederile contractuale menționate, dar și cu normele legale în vigoare, nu avea obligația de colecta TVA pentru lucrările de construcții executate, factura urmând să fie emisă la data semnării Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor. În același sens este și jurisprudența CJUE (cauza C-224/18 Budimex).

În concluzie, **X** nu avea obligația de a colecta TVA pentru lucrările de construcții aferente obiectivului din str. ..., atât timp cât lucrările nu erau finalizate. În plus, societatea precizează că deține documente

justificative (contracte, facturi, devize de lucrări etc.) care nu trebuiau incluse în baza impozabilă pentru colectarea TVA în sumă de **000 lei** întrucât sunt aferente altor proiecte decât cel din str. Mai mult, chiar dacă unele facturi nu includ denumirea proiectului, din celelalte documente justificative prezentate se puteau identifica proiectele pentru care acestea au fost achiziționate.

De asemenea, este subliniat și faptul că unele facturi pentru care nu a fost acordat drept de deducere al TVA, au fost incluse în baza pentru stabilirea TVA colectată în sumă de **000 lei**, fapt ce a condus la o dublă impozitare. Totodată, organele de inspecție fiscală au colectat TVA de două ori pentru aceleași facturi, cu toate că societatea nu le-a înregistrat decât o singură dată în evidența contabilă.

Având în vedere aceste aspecte, **X** apreciază că organele de inspecție fiscală au dispus în mod eronat colectarea TVA în valoare de **000 lei**.

V. Nelegalitatea raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere. Aspecte de fond. Impozit pe profit

1. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de **000 lei** din facturile primite de la **C (C)**

Similar cu situația înregistrată în cazul TVA, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de **000 lei**, înregistrate în anul 2016, ca fiind cheltuieli deduse în plus, pe considerentul că furnizorul a declarat o valoare mai mică a livrărilor către **X**. Astfel, s-a considerat că au fost încălcate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal, neputând fi stabilită legalitatea tranzacțiilor efectuate între cele două societăți.

În motivarea contestației, societatea reiterează argumentele prezentate detaliat la pct.IV 2 vizând TVA în sumă **000 lei**.

De asemenea, **X** precizează că pentru cheltuielile în sumă de **000 lei** neacceptate la deducere a prezentat facturi în original, dar și documente justificative aferente care demonstrează că sunt cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile. Mai mult, nu au fost menționate documentele pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere al cheltuielilor sau tranzacțiile pentru care nu a putut fi stabilită legalitatea. Totodată, declarațiile informative întocmite în aceste situații au ca scop colectarea și nu oferirea de informații, organele fiscale fiind singurele abilitate să verifice corectitudinea datelor înscrise.

În concluzie, **X** consideră că prin documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a demonstrat că achizițiile au fost efectuate în scopul activității economice, drept pentru care cheltuielile în sumă de **000 lei** sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

2. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de 000 lei din facturile primite de la A (A)

Și în cazul acestui furnizor, organele de inspecție fiscală nu au considerat deductibile cheltuieli în sumă de **000 lei** pe considerentul că **A** a declarat livrări în valoare mai mică către **X**, astfel că nu a putut fi stabilită legalitatea tranzacțiilor efectuate.

Societatea precizează că a prezentat documente justificative pentru toate achizițiile efectuate, documente din care rezultă faptul că acestea au fost destinate activității economice.

De asemenea, sunt reiterate argumentele prezentate în detaliu la pct.IV 1 privind TVA în sumă de **000 lei**. Astfel, ca și în cazul **C** de mai înainte, organele fiscale au sancționat **X** pentru comportamentul fiscal al furnizorilor săi.

În concluzie, **X** consideră că prin documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a demonstrat că achizițiile au fost efectuate în scopul activității economice, drept pentru care cheltuielile în sumă de **000 lei** sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

3. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de 000 lei din facturi primite de la H, I, J, K etc.

Organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile în sumă de **000 lei** de la diversi furnizori, reprezentând servicii de transport, prestări servicii, consultanță, nu constituie cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil întrucât nu au fost însoțite de documente justificative (comenzi, contracte etc.) prin care să se facă dovada faptului că aceste achiziții au fost destinate desfășurării activității economice.

Față de aceste constatări, societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală explicații și documente justificative din care rezultă că serviciile prestate de furnizori au fost efectiv prestate fiind destinate activității economice.

De asemenea, **X** apreciază că a respectat prevederile legale incidente speței, respectiv art.25 alin.1 din Codul fiscal, serviciile prestate fiind executate în baza unor contracte, justificarea fiind efectuată prin devize de lucrări atașate facturilor emise de furnizori.

În consecință, suma de **000 lei** reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

4. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de 000 lei din facturi primite de la K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V, 2 (Furnizori)

X menționează că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că achizițiile în sumă de **000 lei** efectuate în anul 2017 nu au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice întrucât nu au fost prezentate documente justificative (comenzi, contracte, situații de lucrări, pontaje sau nu a fost precizată locația prestării).

Cu toate acestea, societatea menționează ca a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală explicații și documente justificative pentru toate facturile de achiziții din care rezultă că serviciile au fost efectiv prestate, fiind destinate activității economice. Cu toate acestea, concluziile organelor de control s-au bazat numai pe interogarea bazelor de date ale ANAF fără să analizeze fiecare caz în parte, sancționând în acest mod contribuabilul pentru nedeținerea unor informații la care acesta nu avea acces.

X apreciază că a respectat prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal întrucât serviciile au fost prestate în baza unor contracte, iar facturile emise au fost însoțite de deize de lucrări, societatea dovedind astfel necesitatea efectuării cheltuielilor pentru specifiul activității desfășurate.

În consecință, suma de **000 lei** reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

5. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de **000 lei** din facturi emise de **E (E)**

Urmare verificării, echipa de inspecție fiscală a considerat suma de **000 lei** ca o cheltuială dedusă în plus de societate, din facturile emise de **E** invocând faptul că furnizorul a declarat o valoare mai mică a livrărilor.

Față de aceste constatări, **X** precizează că suma de **000 lei** a fost înregistrată în baza unor facturi emise în 2017, care nu îi aparțineau. Sesizând eroarea în data de **00.00.2019** în baza unor note contabile cu semnul minus, a efectuat corecțiile necesare.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au respins în mod eronat dreptul de deducere al cheltuielilor, stornarea înregistrării eronate a sumelor fiind realizată în perioada supusă verificării.

În consecință, în această situație, organele de inspecție fiscală puteau să calculeze dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

6. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de **000 lei** din facturi emise de **G (G)**

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat suma de **000 lei** ca reprezentând cheltuieli deduse în plus din facturi emise de **G**, pe considerentul că furnizorul a declarat valori mai mici ale livrărilor.

Față de aceste constatări, societatea reiterează argumentele prezentate la pct.IV 6 privind TVA în sumă de **000 lei**. Mai mult, suma, nu a fost evidențiată în conturi de cheltuieli astfel că nu a fost influențat rezultatul fiscal al **X**.

În consecință, în această situație, organele de inspecție fiscală au respins eronat dreptul de deducere al cheltuielilor în sumă de **000 lei**, corecțiile fiind efectuate în perioada supusă verificării, respectiv la data de **00.00.2019**.

7. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de **000 lei** din factura nr.**000/2017** emisă de **W (W)**

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat suma de **000 lei** ca fiind o cheltuială nedeductibilă întrucât factura nr.**000/2017** emisă de **W** a fost înregistrată de două ori atât în luna ianuarie 2017, cât și în luna februarie 2017, încălcând prevederile art.19 alin.1 și art 25 alin.1 din Codul fiscal.

Față de aceste constatări, **X** precizează că suma a fost înregistrată în evidența contabilă în mod eronat de două ori, însă din notele contabile întocmite rezultă că această eroare nu a afectat rezultatul fiscal al societății întrucât nu a fost utilizat un cont de cheltuieli, fiind utilizat contul 409 „Furnizori debitori”.

În consecință, organele de inspecție fiscală au respins în mod eronat dreptul de deducere pentru această sumă, atât timp cât rezultatul fiscal al societății nu a fost influențat de această valoare care nu reprezintă o cheltuială în evidența contabilă a **X**.

8. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor în valoare totală de **000 lei** din facturi emise de **A1, B1, C1, E, D1, S, T, E1, F1** (Furnizori)

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au considerat ca suma de **000 lei** din facturi emise de mai multi furnizori, în anul 2018, reprezentând servicii transport, servicii diverse, consultantță, nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit întrucât nu au fost prezentate documente justificative (comenzi, contracte, situații de lucrări).

Față de aceste constatări, **X** precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală explicații și documente justificative pentru toate facturile înregistrate, din care rezultă faptul că serviciile au fost efectiv prestate și au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice. De asemenea, este menționat și faptul că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat

concluziile pe interogarea bazelor de date ale ANAF, sancționând societatea pentru nedeținerea unor informații la care aceasta nu putea avea acces.

Mai mult, una dintre facturile pentru care nu s-a acordat drept de deducere (factura **000/2019**) a fost înregistrată în evidența contabilă la data primirii acesteia, respectiv în data de **00.00.2019**, dată care este în afara perioadei de verificare așa cum a fost aceasta menționată în avizul de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit (**00.00.2016 - 00.00.2018**).

Având în vedere aspectele menționate, **X** apreciază că are drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** întrucât achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, fiind respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

9. Nelegalitatea constatărilor echipei de inspecție fiscală cu privire la majorarea veniturilor din anii 2017 și 2018 cu valoarea totală de 000 lei pentru obiectivul situat în str. ...

X precizează că urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate, cu suma de **000 lei** (**000 lei** pentru anul 2017 și **000 lei** pentru anul 2018) pe considerentul că achizițiile efectuate de la diversi furnizori pentru obiectivul din str. ... nu au fost refacturate beneficiarului final, ci puse la dispoziția acestuia, cu titlu gratuit.

Față de aceste constatări, societatea reiterează argumentele prezentate la pct.IV 7 privind TVA în sumă de **000 lei**, subliniind faptul că în conformitate cu prevederile contractuale convenite de părți, valoarea contractului va fi în conformitate cu cele cuprinse în devize, plata urmând să fie efectuată în termen de 90 zile de la semnarea Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, în baza facturii emise la acea dată.

Astfel, în mod abuziv organul de control a estimat veniturile în quantum egal cu presupusele achizițiile efectuate și atribuite de acesta obiectivului din str. ..., cu toate că din documentele prezentate, acestea au fost aferente altor proiecte.

În concluzie, constatările echipei de inspecție fiscală referitoare la majorarea veniturilor societății cu suma de **000 lei** nu sunt întemeiate.

Având în vedere argumentele expuse mai sus, societatea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2020, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Y, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2020, au fost constatate următoarele:

In ceea ce privește TVA, perioada verificată a fost **00.00.2016 - 00.00.2019**, perioadă pentru care au fost constatate mai multe deficiențe, astfel :

Referitor la TVA deductibilă, urmare verificării documentelor de evidență primară prezentate de societate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru următoarele sume:

A) 000 lei, reprezentând 50% TVA dedusă din facturile emise de **G1, H1, I1, J1**, pentru achiziții de combustibil, piese auto, reparații auto și achiziții de autovehicule în leasing financiar.

Pentru aceste achiziții de bunuri și servicii, **X** nu a făcut dovada cu documente justificative (foi de parcurs) asupra faptului că autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, așa cum este prevăzut la art.298 alin.1 din Codul fiscal.

B) 000 lei, reprezentând TVA înscrisă în facturi emise de diverși furnizori (**K1, L1, M1, N1, O1, P1**) pentru achiziții de bunuri și servicii constând în mașină de spălat, storcator, televizor, bijuterii, ladă frigorifică, aparat vâslit, organizare evenimente, abonament agrement.

Pentru aceste achiziții de bunuri și servicii, **X** nu a făcut dovada cu documente justificative asupra faptului că achizițiile au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, încălcându-se astfel prevederile art.297 alin.4 din Codul fiscal.

C) 000 lei reprezentând TVA dedusă eronat din factura nr.**00/2018** emisă de **Q1**, reprezentând penalități de întârziere, societatea încalcan astfel prevederile art. 286 alin.4 din Codul fiscal.

D) 000 lei reprezentând TVA dedusă în plus din facturile emise de **A**. Din verificarea bazei de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate a declarat livrări către **X** în sumă de **000 lei**, iar **X** a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de **000 lei**.

De asemenea, din verificarea documentelor prezentate de **X** (beneficiar), s-a constatat că între cei doi parteneri comerciali a fost încheiat Contractul nr.**000/2016** având ca obiect executarea următoarelor: pereți de ghips carton, placări cu ghips carton, zugrăveli, vopsitorii, hidroizolații balcoane și băi, tencuieli la obiectivul **P P R**.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat **A** informații referitoare la contractele încheiate, facturile emise, precum și alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor (rapoarte de activitate, pontaje, ștate de salarii, contracte de muncă etc.). Prin răspunsul transmis, **A** a precizat că „documentele solicitate sunt depuse în original la Direcția Generală de Antifraudă Fiscală.

Având în vedere aceste aspecte, **X** nu a făcut dovada faptului că operațiunile efectuate au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni impozabile, încălcând prevederile art.297 alin.4 din Codul fiscal.

E) 000 lei reprezentând TVA dedusă în plus din facturile emise de **C**. Din verificarea bazei de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că această societate a declarat livrări către **X** în sumă de **000 lei**, iar **X** a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare de **000 lei**.

De asemenea, din verificarea documentelor prezentate de **X** (beneficiar), s-a constatat că între cei doi parteneri comerciali a fost încheiat Contractul nr.**000/2015** având ca obiect executarea lucrărilor de infrastructură și suprastructură constând în 4 clădiri rezidențiale (S + P +7E), având un număr de 346 apartamente și ca dată de finalizare data de **00.00.2016**.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat **C** informații privind contractele, facturile emise, precum și alte documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor (rapoarte de lucru, pontaje, ștate de salarii, contracte de muncă etc.). Conform răspunsului primit de la **R1**, având calitatea de lichidator judiciar al **C**, aceste documente nu au putut fi prezentate întrucât „reprezentanții debitoarei nu au procedat la predarea arhivei contabile, deși au fost notificați în acest sens”.

Având în vedere aceste aspecte, **X** nu a făcut dovada faptului că operațiunile efectuate au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni impozabile, încălcând prevederile art.297 alin.4 din Codul fiscal.

F) 000 lei reprezentând TVA dedusă din facturi emise de diverși furnizori, reprezentând servicii transport, chirie, lucrări instalații sanitare și electrice, consultanță, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (comenzi, contracte, situații de lucrări etc.), din care să rezulte prestarea efectivă a respectivelor servicii, precum și faptul că acestea au fost destinate operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 297 alin.4 din Codul fiscal.

G) 000 lei reprezentând TVA dedusă eronat din facturi *pro forma* emise de **D1** și **S1**, fiind încălcate prevederile art.319 alin.21 din Codul fiscal.

H) 000 lei reprezentând TVA dedusă din facturile emise de **T1** și **U1** pentru achiziții de băuturi alcoolice, fiind încălcate prevederile art. 297 alin.7 lit.b din Codul fiscal.

I) 000 lei dedusă eronat din factura emisă de **V1** pentru o persoană fizică, fiind încălcate prevederile art.319 alin.21 din Codul fiscal.

J) 000 lei reprezentând TVA dedusă din factura nr.**000** din data de **00.00.2019**, emisă de **D**, având ca obiect lucrări de construcții.

Urmare verificării bazei de date a ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că **D** nu are personal angajat care să presteze serviciile facturate către **X**.

Mai mult, **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, respectiv că acestea au fost

achiziționate în folosul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.281⁷ și art.297 alin.4 din Codul fiscal.

L) 000 lei reprezentând diferență TVA dedusă din facturile emise în anul 2017 de **E**, reprezentând lucrări de execuție și furnizare balustradă sticlă exterioare, aluminiu exterioare și interioare, traforuri exterioare și interioare la obiectivul **P P R**.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de **E** pentru care a dedus TVA în cuantum de **000 lei**.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au fost solicitate informații de la furnizorul **E**, care prin adresa de răspuns a transmis documente din analiza cărora rezultă că livrările efectuate către **X** au fost în sumă de **000 lei** pentru care TVA colectată a fost în sumă de **000 lei**.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei**, constatând încălcarea prevederilor art.299 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

M) 000 lei reprezentând TVA dedusă eronat din factura nr.**000/2017** emisă de **W**. Urmare verificării documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat această factură atât în luna ianuarie 2017, cât și în luna februarie 2017, încălcând prevederile art. 299 alin.1 lit. a din Codul fiscal.

N) 000 lei reprezentând TVA dedusă în mod eronat din facturile emise de **G**.

Urmare analizei documentelor prezentate de **X**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat facturi emise de acest furnizor în sumă de **000 lei** pentru care a dedus TVA în sumă de **000 lei**. Urmare solicitării de informații de la furnizorul **G**, s-a constatat că acesta a declarat livrări către **X** în valoare de **000 lei**, pentru care a colectat TVA în sumă de **000 lei**.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei**, constatând, totodată, încălcarea prevederilor art.291 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

În concluzie, având în vedere deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei**.

Referitor la TVA colectată, urmare verificării documentelor de evidență primară prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată **X** a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții, electrice și sanitare, mobilă etc., precum și servicii de construcții de la furnizori interni și intracomunitari, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **000 lei**.

Achizițiile au fost efectuate pentru un imobil situat în ..., aflat în proprietatea domnului **1**, fără a fi, însă refacturate către client, în consecință, în temeiul prevederilor art.271 alin.4 lit.b din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au dispus colectarea sumei de **000 lei**.

Având în vedere aspectele menționate, deficiențele constatate, precum și prevederile legale incidente speței, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **000 lei**.

Referitor la impozitul pe profit, perioada verificată a fost **00.00.2016 - 00.00.2018**, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**, urmare constatării unor deficiențe, astfel:

↳ în ceea ce privește profitul impozabil aferent anului 2016, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru următoarele cheltuieli înregistrate de **X** în evidența contabilă:

A) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori (**G1, H1, I1, J1**) reprezentând achiziții de combustibili, piese auto, reparații auto, achiziții mijloace auto. Pentru aceste achiziții **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte folosirea autovehiculelor exclusiv în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel încălcate prevederile art.25 alin.3 lit.e din Codul fiscal.

B) 000 lei cheltuieli înscrise în facturile emise de **C**. Urmare verificărilor efectuate a rezultat că furnizorul a declarat livrări către **X** în cuantum de **000 lei**, în timp ce **X** a înregistrat suma de **000 lei**.

De asemenea, a fost prezentat și Contractul nr.**000/2015**, având ca obiect executarea lucrărilor de infrastructură și suprastructură la un obiectiv situat în ..., cu regim de înălțime S + P + 7E și un număr de 346 apartamente.

Pentru stabilirea stării de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat de **C** transmiterea de documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, precum și informații privind contractele, facturile emise, contracte de muncă pentru personalul angajat etc. Din răspunsul primit de la **R1**, având calitatea de lichidator al **C**, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele: „reprezentanții debitoarei nu au procedat la predarea arhivei contabile, deși au fost notificați în acest sens”.

În consecință, **X** nu a putut justifica efectuarea achizițiilor în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

C) 000 lei cheltuieli înscrise în facturile emise de **A**. Urmare verificărilor efectuate a rezultat că furnizorul a declarat livrări către **X** în cuantum de **000 lei**, în timp ce **X** a înregistrat suma de **000 lei**. De

asemenea, a fost prezentat și Contractul nr. **000/2016**, având ca obiect execuție pereți ghips carton, placări cu ghips carton, zugrăveli, vopsitorii, hidroizolații balcoane și băi la obiectivul **P P R**.

Pentru stabilirea stării de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților **A** informații și documente referitoare la relația comercială cu **X**. Urmare răspunsului primit, s-a constatat că **A** se află în imposibilitatea prezentării celor solicitate întrucât documentele au fost depuse în original la Direcția Generală Antifraudă Fiscală.

În consecință, **X** nu a putut justifica efectuarea achizițiilor în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

D) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori, reprezentând achiziții de ladă frigorifică, servicii de transport, consultanță, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

În concluzie, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **000 lei**, pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **000 lei**.

↳ În ceea ce privește profitul impozabil aferent anului 2017, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru o serie de cheltuieli înregistrate de **X** în evidența contabilă, stabilind totodată și venituri suplimentare, astfel:

A) 000 lei cheltuieli înscrise în facturile emise de **A**, în baza acelorași deficiențe menționate pentru anul 2016 (lit. C).

B) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori, reprezentând achiziții de diverse servicii, pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

C) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori (**G1, H1, I1, J1**) reprezentând achiziții de combustibili, piese auto, reparații auto, achiziții mijloace auto. Pentru aceste achiziții **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte folosirea autovehiculelor exclusiv în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel încălcate prevederile art.25 alin.3 lit.e din Codul fiscal.

D) 000 lei reprezentând diferență din facturile emise în anul 2017 de **E** reprezentând lucrări de execuție balustrade sticlă exterioare, aluminiu exterioare și interioare, traforuri exterioare și interioare la obiectivul **P P R**. Din evidența contabilă prezentată de **X** a rezultat că societatea a înregistrat facturi în sumă de **000 lei**.

Pentru stabilirea stării de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la furnizorul **E**. Urmare răspunsului primit și a documentelor transmise a rezultat că furnizorul a emis facturi către **X** și a înregistrat în evidența contabilă suma de **000 lei**.

În consecință, suma de **000 lei** reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil, fiind încălcate prevederile art.19 alin.2 și art.25 alin.1 din Codul fiscal.

E) 000 lei majorarea veniturilor cu valoarea achizițiilor de materiale de construcții, electrice, sanitare, mobilier, servicii construcții de la diverși furnizori interni și intracomunitari, pentru un obiectiv situat în ..., proprietate aflată pe numele domnului **1**. Aceste achiziții au fost înregistrate în evidența contabilă de **X**, dar nu au fost refacturate către client, fiind astfel încălcate prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal.

F) 000 lei diferență cheltuieli din facturi înregistrate în anul 2017. Din analiza documentelor prezentate (jurnale de cumpărări), organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea facturii nr.**000**, având baza impozabilă în sumă de **000 lei**, atât în luna **00**, cât și în luna **00** 2017, fiind astfel încălcate prevederile art.19 alin.1 și art.25 alin.1 din Codul fiscal.

G) 000 lei diferență din facturile emise în anul 2017 de **G**. Astfel, din documentele prezentate de **X** a rezultat că această societate a evidențiat cheltuieli în sumă de **000 lei**, în timp ce furnizorul **G** a declarat livrări în sumă de **000 lei**. Astfel, suma de **000 lei** nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate prevederile art.19 alin.1 și art.25 alin.1 din Codul fiscal.

În concluzie, pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **000 lei**, precum și venituri suplimentare neînregistrate în sumă de **000 lei**, sume pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **000 lei**.

↳ În ceea ce privește profitul impozabil aferent anului 2018, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru o serie de cheltuieli înregistrate de **X** în evidența contabilă, stabilind totodată și venituri suplimentare, astfel:

A) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori reprezentând achiziții de servicii transport, consultanță, servicii medicale etc., fără a fi prezentate documente justificative.

B) 000 lei cheltuieli înscrise în facturi emise de diverși furnizori (**G1, H1, I1, J1**) reprezentând achiziții de combustibili, piese auto, reparații auto, achiziții mijloace auto. Pentru aceste achiziții **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte folosirea autovehiculelor exclusiv în scopul realizării de venituri impozabile, fiind astfel încălcate prevederile art.25 alin.3 lit.e din Codul fiscal.

C) 000 lei reprezentând majorarea veniturilor cu valoarea achizițiilor de materiale de construcții, electrice, sanitare, mobilier, servicii

construcții de la diverși furnizori interni și intracomunitari, pentru un obiectiv situat în ..., proprietate aflată pe numele domnului 1. Aceste achiziții au fost înregistrate în evidența contabilă de X, dar nu au fost refacturate către client, fiind astfel încălcate prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal.

În concluzie, pentru anul 2018, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de **000 lei**, precum și venituri suplimentare neînregistrate în sumă de **000 lei**, sume pentru care a fost calculat impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **000 lei**.

Având în vedere deficiențele constatate, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit suplimentar, pentru perioada 2016 – 2018, în sumă de **000 lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

1. În ceea ce privește susținerea contestatarei, potrivit căreia Y nu era competentă să desfășoare nici controlul inopinat și nici inspecția fiscală efectuată la societate, competența aparținând Z, întrucât societatea era înscrisă pe lista contribuabililor mijlocii care erau administrați de această entitate publică, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Referitor la competența de efectuare a inspecției fiscale, la art.30 alin.(1) și alin.(3), invocat de contestatară, precum și la art.119 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„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 aceluiași 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.

...

(3) În scopul administrării de către organul fiscal central a obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii mari și mijlocii, inclusiv de sediile secundare ale acestora, prin ordin al președintelui A.N.A.F. se poate stabili competența de administrare în sarcina altor organe fiscale decât cele prevăzute la alin. (1), precum și criteriile de selecție și listele

contribuabililor care dobândesc calitatea de contribuabil mare sau, după caz, contribuabil mijlociu.

ART. 119

Competența de efectuare a inspecției fiscale

Inspekția 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 inspekția fiscală sunt denumite în sensul prezentului capitol organe de inspekție fiscală”.

În ceea ce privește posibilitatea de delegare a competenței altui organ de inspekție fiscală, în afara celui competent teritorial, la art.120 alin. (2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art.2 alin.(2) din OPANAF nr.767/2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspekție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspekție fiscală, se prevede:

“ART. 120

Reguli speciale privind competența de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal central

...

(2) Competența de efectuare a inspecției fiscale de către organul fiscal central se poate delega altui organ fiscal central, în condițiile stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(3) În cazul delegării competenței potrivit alin.(2), organul de inspekție fiscală căruia i s-a delegat competența înștiințează contribuabilul/plătitorul despre delegarea de competență.

ART. 2

...

(2) Prin excepție de la alin. (1), delegarea de competență se poate dispune altui organ de inspekție fiscală de către direcția de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală care coordonează metodologic activitatea de inspekție fiscală sau de către direcția generală regională a finanțelor publice pentru alt organ de inspekție fiscală din aria de competență teritorială, după caz”.

Având în vedere prevederile legale în materia delegării de competență, mai sus citate, din documentele anexate la dosarul cazei, se reține că activitatea de control inopinat și inspekția fiscală efectuată la X s-a efectuat în baza Delegărilor de competență nr.000/2019 și nr.000/2020, dispuse de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice A1, prin care Y a primit competența de efectuare a controlului inopinat și a inspecției fiscale de la organul fiscal care deținea această competență, respectiv de la Z.

De asemenea, în acord cu prevederile art.120 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul a fost înștiințat despre delegarea de competență, legea neprevăzând obligația organelor de inspecție fiscală de a comunica actul prin care a fost delegată competența. Mai mult, pe timpul desfășurării controlului inopinat și inspecției fiscale, având la cunoștință despre delegarea de competență, contestatoarea nu a ridicat niciun fel de obiecțiuni referitoare la necompetența organelor de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că delegarea competenței de efectuare a controlului inopinat și a inspecției fiscale s-a dispus în acord cu prevederile legale în materie, atât organul fiscal competent să efectueze inspecția fiscală, cât și organul fiscal către care s-a delegat competența, fiind în aria de competență teritorială a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice **A1**.

2. Referitor la argumentele societății cu privire la nelegalitatea Procesului verbal nr.**000/2020**, ca urmare a depășirii duratei maxime de efectuare a controlului inopinat, organul de soluționare a contestației reține că la art.134 alin.(1)-(3) și art.135 alin.(2)-(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocate de contestatară, se prevede:

“ART. 134 Obiectul controlului inopinat

(1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.

(2) Controlul inopinat constă în:

a) verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;

b) verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal, denumită control încrucișat;

c) verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situația fiscală faptică, precum și constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific.

(3) Durata efectuării controlului inopinat este stabilită de conducătorul organului de control, în funcție de obiectivele controlului, și nu poate fi mai mare de 30 de zile.

ART. 135 Reguli privind desfășurarea controlului inopinat

...

(2) Efectuarea controlului inopinat trebuie consemnată în registrul unic de control, potrivit legii.

(3) La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art.55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.

(4) Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare.

Din prevederile legale, mai sus citate, se reține că organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului, care poartă denumirea de control inopinat și constă într-o verificare factică și documentară pe diferite tematici, care nu poate dura mai mult de 30 de zile.

Totodată, efectuarea controlului inopinat trebuie consemnată în registrul unic de control, la finalizarea acestuia se încheie un proces verbal care se comunică contribuabilului, iar acesta își poate exprima un punct de vedere cu privire la mențiunile din cuprinsul procesului verbal.

Din documentele existente la dosar, se reține că, **X** a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, control care a avut ca obiect verificarea documentelor și a elementelor bazei de impozitare cu privire la impozitul pe profit și TVA pentru perioada **00.00.2015-00.00.2019**, fiind identificate neconcordanțe în ceea ce privește declarațiile informative 394 depuse de societate, raportat la declarațiile depuse de furnizorii săi de bunuri și servicii.

În urma finalizării controlului inopinat efectuat la **X**, organele de inspecție fiscală au estimat în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA.

Control inopinat s-a desfășurat în zilele de **00.00.2019** și **00.00.2019**, precum și în perioada **00.00.2020-00.00.2020**, fiind înscris în registrul unic de control al societății la poz.**000/2019** și s-a finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.**000/2020**, care a fost comunicat contribuabilului în data de **00.00.2020**, ocazie cu care acesta a prezentat un punct de vedere asupra mențiunilor organelor de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că, deși controlul inopinat a debutat în data de **00.00.2019** și s-a finalizat în data de **00.00.2020**, perioada efectivă de desfășurare a acestuia a fost de 12 zile (în datele de **00.00.2019** și **00.00.2019**, precum și în perioada **00.00.2020-00.00.2020**), nefiind încălcate prevederile art.134 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, se reține că finalizarea controlului inopinat a depins de perioadele de timp în care organele de inspecție fiscală au fost nevoite să aștepte transmiterea de documente și informații referitoare la furnizorii de bunuri și servicii ai contribuabilului verificat, conform solicitărilor transmise

În acest sens, durata controlului inopinat fiind stabilită de conducătorul organelor de control.

Față de motivele invocate de societate în susținerea nelegalității actului administrativ fiscal contestat, se reține că, în conformitate cu prevederile art.49 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege 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), dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă și evidentă eroare.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Având în vedere cele mai sus arătate precum și faptul că societatea contestatară nu precizează vătămarea care i-a fost pricinuită prin depășirea duratei de desfășurare a controlului inopinat, de natura a atrage nulitatea actului administrativ fiscal atacat, afirmația societății privind nulitatea acestuia și a actelor subsecvente nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. Referitor la nerespectarea prevederilor art.122 alin.(2) lit.b) și alin.(4), precum și art.123 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu referire la comunicarea avizului de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

La art.122 alin.(1), alin.(2) lit.a) și lit.b) și alin.(4) lit.b) și art.123 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“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:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori

...

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

...

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată 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. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.

(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”.

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală, care se comunică, în cazul contribuabililor mijlocii, cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Totodată, se reține că avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil la care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale.

De asemenea, data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control, iar dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale

Din documentele existente la dosar, se reține că anterior începerii inspecției fiscale la **X**, la societate s-a desfășurat un control inopinat în perioada **00.00.2019-00.00.2020**, finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.**000/2020**.

Având în vedere că urmare controlului efectuat s-au estimat în sarcina societății obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de **000 lei**,

organele de inspecție fiscală din cadrul **Y** au întocmit Propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale nr.**000/2020**.

Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2020** emis de **Y**, a fost comunicat de către organele de inspecție fiscală reprezentanților **X** în data de **00.00.2020**, la începerea inspecției fiscale, așa cum s-a menționat în registrul unic de control, la poz.**000/2020**.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul **Y** au comunicat în mod legal avizul de inspecție fiscală la începerea inspecției fiscale, întrucât în speță, s-a desfășurat anterior un control inopinat, care a constatat că se impunea efectuarea imediată a inspecției fiscale.

De asemenea, faptul că inspecția fiscală nu a început la data menționată în Avizul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, nu are relevanță în speță deoarece acesta a fost comunicat contribuabilului la data începerii inspecției fiscale, astfel că în speță nu se impunea înștiințarea, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

Totodată, se reține că inspecția fiscală nu a fost începută la data prevăzută în avizul, deoarece a fost instituită starea de urgență pe teritoriul României, cauzată de răspândirea virusului SARS Cov 2, conform Decretelor nr.195/16.03.2020 și nr.240/14.04.2020, fiind impuse restricții de circulație și obligativitatea distanțării fizice. Astfel, inspecția fiscală a început atunci când contextul epidemiologic din România a permis acest lucru.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, nu pot fi reținute fapt pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la analiza pe fond a contestației formulate.

B. Aspecte de fond

1. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat **X dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor efectuate de la diversi furnizori, în condițiile în care din instrumentarea spetei și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de echipa de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verifiării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă o serie de achiziții de bunuri și servicii de la diverși furnizori interni, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere atât al cheltuielilor efectuate cât și al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori.

Astfel, în ceea ce privește achizițiile efectuate de **X** de la **A (A)** și **C (C)** sau de la alți furnizori interni, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, precum și faptul că achizițiile au fost efectuate pentru obținerea de venituri impozabile/operațiuni taxabile.

a. În ceea ce privește achizițiile de la **A**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în cuantum de **000 lei** pe considerentul că societatea nu a făcut dovada faptului că achizițiile au fost realizate în scopul activității economice/ operațiunilor taxabile, valorile deduse fiind mai mari decât cele declarate de furnizor.

b. În ceea ce privește achizițiile de la **C**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în cuantum de **000 lei** pe considerentul că societatea nu a făcut dovada faptului că achizițiile au fost realizate în scopul activității economice/ operațiunilor taxabile, valorile deduse fiind mai mari decât cele declarate de furnizor.

c. În ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a fost dedusă din facturi emise de diverși furnizori (**W1, H, A2, J, K, L, M, N, O, A1, B1, C1, E**), reprezentând servicii transport, chirie, lucrări instalații sanitare și electrice, consultanță, achiziții pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (comenzi, contracte, situații de lucrări etc.), din care să rezulte prestarea efectivă a respectivelor servicii, precum și faptul că acestea au fost destinate operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 297 alin.4 din Codul fiscal.

d. În ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei**, reprezentând TVA dedusă din factura nr.**000/2019**, emisă de furnizorul **D**, având ca obiect lucrări de construcții, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor nu are personal angajat care să presteze serviciile facturate către **X**.

Mai mult, **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, respectiv că acestea au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile, fiind încălcate prevederile art.281⁷ și art.297 alin.4 din Codul fiscal.

e. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2016, **X** a evidențiat achiziții înscrise în facturi emise de diverși furnizori (**M1, W1, H, I, K1, J, K, U1**)

reprezentând achiziții de ladă frigorifică, servicii de transport, consultanță, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

f. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2017 și 2018, X a evidențiat achiziții înscrise în facturi emise de diverși furnizori (000 lei în anul 2017, respectiv 000 lei în anul 2018). Pentru aceste achiziții reprezentând prestări de servicii efectuate de la K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V, Z etc., X nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

Fata de constatările echipei de inspecție fiscală, societatea contestată precizează că deține documente justificative pe care le-a prezentat în timpul inspecției fiscale dar pe care organele fiscale nu le-au luat în considerare, fapt pentru care susține că le anexează la contestație și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată invocă jurisprudența europeană în materia deducerii taxei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art.19 alin.1 la art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

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

De asemenea, la art.25 alin.1 din același act normativ, se prevede:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că rezultatul fiscal al unei perioade se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile

înregistrate cu respectarea prevederilor contabile aplicabile, rezultatul fiscal pozitiv reprezentând profit impozabil, iar cel negativ, pierdere fiscală. Totodată, pentru a fi recunoscute la stabilirea rezultatului fiscal, cheltuielile sunt considerate deductibile dacă au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.297 alin.4 lit a. din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile.”

iar la art.299 alin.1 lit.a din același act normativ, se prevede:

„(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă, 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, trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal.

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.

Organul de soluționare a contestației reține ca 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 existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății contestată dreptul de deducere aferent cheltuieli în sumă de **000 lei**, precum și taxei pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, așa cum a fost prezentat detaliat la situația de fapt, susținând că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că achizițiile de bunuri și servicii au fost realizate pentru activitatea economică/operațiuni taxabile.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, **X** menționează că deține documente care justifică achizițiile realizate, precum și faptul că acestea au fost efectuate pentru activitatea sa economică, astfel:

a. În ceea ce privește achizițiile de la **A**, prin contestația formulată, societatea precizează că deține documente pentru toate achizițiile efectuate de la acest furnizor, documente pe care organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare, acordând doar parțial drept de deducere, refuzând aceasta pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în sumă **000 lei** pe considerentul că nu au fost prezentate documente justificative.

În susținerea afirmațiilor din contestație, societatea a prezentat mai multe documente (facturi, contracte, situații de lucrări etc.) din analiza cărora organul de soluționare a contestației reține, cu titlu exemplificativ următoarele:

X, în calitate de antreprenor general/beneficiar, a încheiat cu **A**, în calitate de subantreprenor/executant, contractul de execuție de lucrări nr. **000/2016**, având ca obiect următoarele:

„Executantul se obligă să execute și să finalizeze pe riscul său, lucrările de execuție pereți de ghips carton, placări cu ghips carton la pereți și tavane, zugrăveli, vopsitorii, montare gresie și faianță, montaj parchet, montaj termosistem fațade, placări fațade cu material gen klinker, hidroizolații balcoane și băi, tencuieli simple și tencuieli pe plasă sudată, la obiectivul **P P R**, în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract.”

De asemenea, au fost prezentate facturi, însoțite de situații de lucrări sau rapoarte de lucru, documente incluse de organele de inspecție fiscală în „Centralizator – Situația TVA neacceptată la deducere **A**”, din analiza carora organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- factura nr. **000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în valoare de **000 lei**, are ca obiect „Executat lucrări de construcție în cadrul contract nr.**000** – sit. de lucrări nr.**000**; - sit. de lucrări nr.**000**; - sit. de lucrări nr.**000**”. Anexat facturii, sunt prezentate cele trei situații de lucrări, semnate și ștampilate de executant și de beneficiar, precum și rapoarte de lucrări/atașamente semnate de **A** și verificate de Managerul de proiect.
- factura nr. **000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în valoare de **000 lei** are ca obiect „Executare lucrări de construcții în cadrul contract nr.**000** – sit.de lucrări nr.**000/2016**. Anexat facturii este prezentată situația de lucrări, semnată și stampilată de executant și de beneficiar, precum și „Atașament lucrări pentru situația nr.**000/2016**”, semnată de **A** și verificată de Managerul de proiect.

Anexat documentelor menționate, **X** a depus și un număr de 5 procese verbale de recepție calitativă, semnate de beneficiar și executant, reținându-se cu titlu exemplificativ, Procesul – verbal nr.**000/2016** în care sunt cuprinse următoarele:

„Cu ocazia verificării efectuate la Execuție zugrăveli lavabile interioare „Parter, etaj 1, 2, 3, 4 din Blocul B1

- Din verificările efectuate pe teren și examinarea documentelor au rezultat următoarele:

S-a verificat stratul suport – glet de finisaj

Suprafața zugrăvită este uniformă. Vopsirea este executată uniform, pe toată suprafața, în 2 straturi, aplicată prin pulverizare cu vopsea superlavabilă albă de interior pe bază de dispersii acrilice.

S-a verificat aderența la stratul suport

- Au fost stabilite următoarele măsuri (concluzii):

Se pot recepționa lucrările de execuție zugrăveli interioare lavabile.”

Achizițiile astfel efectuate de la **A** au fost înglobate în proiectul **E C**, proiect realizat de **X**, în calitate de antreprenor, având ca beneficiar **B**, în baza Contractului nr.**000/2015**.

Prin acest contract, „Antreprenorul se obligă să execute și să predea Beneficiarului proiectului, „la cheie” (4 clădiri rezidențiale cu regim de înălțime S+P+7E, cuprinzând 346 apartamente care se vor dezvolta pe terenul situat în str. **E C** nr.52, în suprafață de 4.965 mp (măsurată), cu toate instalațiile, echipamentele, lucrările auxiliare, așa cum sunt acestea descrise în specificațiile tehnice și listele de cantități), clădiri ce vor avea:

- suprafață totală construită: 23.987 mp

- total suprafață vandabilă: 18.152 mp.”

b. În ceea ce privește achizițiile de la C, prin contestația formulată, societatea menționează că deține documente pentru toate achizițiile efectuate de la acest furnizor, documente pe care organele de inspecție fiscală nu le-au luat în considerare, acordând doar parțial drept de deducere, refuzând aceasta pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative.

În susținerea afirmațiilor din contestație, societatea a prezentat mai multe documente (facturi, contracte, situații de lucrări etc.) din analiza carora organul de soluționare a contestației reține, cu titlu exemplificativ următoarele:

X, în calitate de antreprenor general, a încheiat cu **C**, în calitate de subantreprenor, Contractul nr.**000/2015**, prin care subantreprenorul „se obligă să execute și să predea Antreprenorului general, proiectul compus din 4 clădiri rezidențiale cu regim de înălțime S+P+7E, cuprinzând 346 apartamente, care se vor dezvolta pe terenul situat în str. **E C** (...)”.

De asemenea, au fost prezentate facturi însoțite de situații de lucrări sau rapoarte de lucru, documente incluse de organele de inspecție fiscală în „Centralizator – Situația TVA neacceptată la deducere **C** pentru care nu a colectat TVA, nu a declarat către **X**” din care organul de soluționare a contestației reține:

- factura nr.**000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în valoare de **000 lei**, are ca obiect „Executat lucrări de construcție în cadrul contract nr.**000/2015** – sit. de lucrări nr.**000/2016**; - sit. de lucrări nr. **000/2016**; - sit. de lucrări nr. **000/2016**”. Anexat facturii, sunt prezentate cele trei situații de lucrări, semnate și ștampilate de executant și de beneficiar, precum și rapoarte de lucrări/atașamente semnate de **C** și verificate de Managerul de proiect.
- factura nr. **000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în valoare de **000 lei** are ca obiect „Executare lucrări de construcții în cadrul contract nr.**000/2015** – sit.de lucrări nr. **000/2016**. Anexat facturii este prezentată situația de lucrări, semnată și ștampilată de executant și de beneficiar, precum și „Atașament **000**”, semnată de **C** și verificată de Managerul de proiect

Anexat documentelor menționate, **X** a depus și un număr de 6 procese verbale pentru verificarea calității lucrărilor, semnate de beneficiar și executant.

c. În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a fost dedusă din facturi emise de diverși furnizori, reprezentând servicii transport, chirie, lucrări instalații

sanitare și electrice, consultanță, achiziții pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (comenzi, contracte, situații de lucrări etc.), din care să rezulte prestarea efectivă a respectivelor servicii, precum și faptul că acestea au fost destinate operațiunilor taxabile, în conformitate cu prevederile art. 297 alin.4 din Codul fiscal.

Față de aceste constatări, societatea susține că deține documente justificative pentru toate achizițiile efectuate, prezentând în susținerea contestației, copii ale acestora, din analiza carora organul de soluționare reține cu titlu exemplificativ:

- referitor la achizițiile efectuate de la furnizorul **H**, a fost prezentată factura **000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, având ca obiect „Prestări servicii contract **000** – S/2015 art.4 Exp. + soluții de consol. Parter, bl.2”. Anexat facturii, a fost prezentat contractul menționat, încheiat între **X**, în calitate de beneficiar și **H**, în calitate de prestator, având ca obiect „asistența tehnică permanentă asociată lucrărilor de execuție a structurii aparținând proiectului „Ansamblul locuințe colective S+P+7E str.**E C**.” De asemenea, a fost anexat și contractul de prestări servicii nr.**000/2015**, din care rezulta ca „Prestatorul va avea obligația efectuării următoarelor servicii: realizarea proiectului de rezistență asociat proiectului situat în str.**E C** (...) astfel: - ansamblu locuințe colective S+P+7E; - expertiza tehnică pentru supraînălțare pentru etajele 8, 9 și 10.”.

Totodată, **X** a anexat Oferta tehnică financiară din data de **00.00.2016**, realizată în baza Contractului nr. **000/2015**, un număr de 4 borderouri „piese desenate rezistență infrastructură”, aferente proiectului nr.**000/2015**.

- referitor la achizițiile efectuate de la furnizorul **E** a fost prezentată o copie a facturii nr.**000/2018**, în valoare de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, având ca obiect „situație de lucrări nr.**000** din **00.00.2018**, ref. Contract nr.**000/2016**. Anexat facturii, a fost depusă situația de lucrări nr.**000**, în care sunt prezentate categoriile de lucrări executate, cantitățile, prețurile unitare și valorile, pe fiecare element în parte. Din analiza contractului nr.**000/2016**, anexat, se reține că între **X**, în calitate de Antreprenor general/beneficiar și **E**, în calitate de subantreprenor/executant, a fost încheiat contractul în cauză având ca obiect „Executantul se obligă să execute și să finalizeze pe riscul său lucrările de execuție pereți de ghips carton, placări cu ghips carton, zugrăveli, vopsitorii, placări cu gresie și faianță, parchet la obiectivul **P P R**, str. **E C**”.

d. În ceea ce privește TVA în sumă de 000 lei, reprezentând TVA dedusă înscrisă în factura nr. **000/2019**, emisă de furnizorul **D**, **X** a depus o copie a acestei facturi, din care se reține că aceasta este în valoare de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, având ca obiect „Factura conform ctr. **000** din data de **00.00.2019**, situație nr. **000** din data de **00.00.2018**”. Anexat facturii, **X** a prezentat situația de lucrări nr. **000**, în care sunt menționate categoriile de lucrări executate (decupat perete balcon + spart glafuri dormitor + rigips dormitor, montat rigips dormitor, zugrăveală etc.), cantitățile, prețul unitar și valoarea. De asemenea, au fost prezentate anexat și o serie de foi colective de prezentă pentru perioada **00-00 2018**.

Se reține, de asemenea, ca obiectul Contractului de execuție de lucrări nr. **000/2018**, l-a reprezentat execuția unor lucrări constând în placare pereți cu ghips carton, placare tavane cu ghips carton, pereti din ghips carton dublu placați inclusiv izolare din vată minerală etc. (conform Anexei 1 la contract).

Totodată, organul de soluționare a contestației reține și afirmația societății contestată conform căreia pentru această factură i-a fost refuzat de două ori dreptul de deducere al TVA în cuantum de **000 lei**, cu toate că acest document a fost înregistrat o singură dată.

În susținerea celor de mai sus, societatea a prezentat fișa de cont a furnizorului, precum și jurnalul de achiziții aferent lunii **00 2019**, din analiza caruia organul de soluționare a contestației reține că factura este înregistrată la poziția nr. **000**. Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că suma de **000 lei** a fost inclusă de organele de inspecție fiscală în situația „TVA neacceptată la deducere” aferentă TVA în sumă de **000 lei**.

e. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de 000 lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2016, **X** a evidențiat achiziții înscrise în facturi emise de diverși furnizori reprezentând achiziții de bunuri și servicii, fără a prezenta documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării acestora, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile, nefiind astfel respectate prevederile art.25 alin.1 din Codul fiscal.

Față de aceste constatări, **X** precizează că deține documente care justifică toate operațiunile înregistrate, depunând în acest sens facturi, contracte etc., din care organul de soluționare a contestației reține cu titlu exemplificativ că achizițiile realizate de la furnizorul **H** au fost justificate astfel:

- factura nr. **000/2016**, în valoare de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, având ca obiect „Prestări servicii contract **000/2015** art.4 Exp. + soluții de consol. Parter, bl.2”. Anexat facturii, a fost prezentat contractul menționat, încheiat între **X**, în calitate de beneficiar și **H**, în calitate de

prestator, având ca obiect „asistența tehnică permanentă asociată lucrărilor de execuție a structurii aparținând proiectului „Ansamblul locuințe colective S+P+7E str.E C.”

De asemenea, societatea contestatara a anexat și contractul de prestări servicii nr.**000/2015**, obiectul contractului fiind acela ca „Prestatorul va avea obligația efectuării următoarelor servicii: realizarea proiectului de rezistență asociat proiectului situat în str.E C (...) astfel: - ansamblu locuințe colective S+P+7E; - expertiza tehnică pentru supraînălțare pentru etajele 8, 9 și 10.”. Totodată, **X** a anexat Oferta tehnică financiară din **00.00.2016**, realizată în baza Contractului nr. **000/2015**, un număr de 4 borderouri „piese desenate rezistență infrastructură”, aferente proiectului nr.**000/2015**.

Mai mult, **X** afirmă că **H** reprezintă proiectantul care aprobă și semnează procesele verbale ale structurii de rezistență.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, nu rezultă care au fost achizițiile în sumă de **000 lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor la stabilirea profitului impozabil.

f. În ceea ce privește cheltuielile în sumă de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2017 și 2018, **X** a evidențiat achiziții înscrise în facturi emise de diverși furnizori (**000 lei** în anul 2017, respectiv **000 lei** în anul 2018).

Pentru aceste achiziții reprezentând prestări de servicii efectuate de diverși furnizori, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea efectuării achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate realizării de venituri impozabile.

Față de aceste constatări, **X** precizează că deține documente care justifică toate operațiunile înregistrate, depunând în acest sens facturi, contracte etc., din analiza carora organul de soluționare a contestației reține cu titlu exemplificativ următoarele:

- referitor la achizițiile de la furnizorul **E**, la dosarul contestației a fost depusă o copie a facturii nr.**000/2018**, în valoare de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, având ca obiect „situație de lucrări nr.**000** din **00.00.2018**, ref. Contract nr.**000/2016**. Anexat facturii, a fost prezentată situația de lucrări nr.**000**, în care sunt înscrise categoriile de lucrări executate, cantitățile, prețurile unitare și valorile, pe fiecare element în parte.

Din analiza contractului nr.**000/2016**, anexat, se reține că între **X**, în calitate de Antreprenor general/beneficiar și **E**, în calitate de

subantreprenor/executant, a fost încheiat contractul în cauză având ca obiect „Executantul se obligă să execute și să finalizeze pe riscul său lucrările de execuție pereți de ghips carton, placări cu ghips carton, zugrăveli, vopsitorii, placări cu gresie și faianță, parchet la obiectivul **P P R**”.

- referitor la achiziții efectuate de la **T**, se retine ca acestea au fost realizate în baza unui contract de închiriere din data de **00.00.2017**, încheiat între furnizorul menționat, având calitatea de proprietar și **X**, având calitatea de chiriaș. Obiectul contractului l-a reprezentat închirierea „unui spațiu determinat, astfel cum este detaliat în articolul 1.3 din prezentul Contract, reprezentând imobilul situat în (...) denumit în continuare „Biroul”. De asemenea, la art.1.3 părțile au convenit „Biroul este constituit din suprafața de 126,16 mp suprafață utilă și 143,52 mp suprafață totală închiriată la etajul 4 și din suprafață de 91,42 mp suprafață utilă din 136,36 mp suprafață totală închiriată la etajul 5 și va fi utilizat exclusiv pentru activități de birou.” De asemenea, **X** a prezentat, spre exemplificare și factura nr.**000/2017**, în valoare de **000 lei**, reprezentând „Chirie luna **00** 2017”.

Mai mult, societatea afirmă că organele de inspectie fiscala au inclus în mod eronat în baza de calcul a profitului impozabil factura nr. **000/2001** emisa de **A2**, aceasta fiind aferentă anului 2019, care nu face parte din perioada supusă verificării, în ceea ce privește impozitul pe profit.

Or, organul de soluționare a contestației reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, nu rezultă care au fost achizițiile în sumă de **000 lei** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere al cheltuielilor la stabilirea profitului impozabil. Din anexa intitulată „Cheltuieli nedeductibile cf. organ fiscal” rezultă că acestea sunt în sumă de **000 lei**, aferente perioadei 2016 – 2018, valoare mult mai mică decât cea de **000 lei**, stabilită doar pentru 2017 și 2018.

Având în vedere considerentele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că pentru achizițiile de bunuri și servicii, efectuate de **X** de la diverși furnizori, aceasta a prezentat facturi, situații de lucrări, rapoarte de lucru, foi colective de prezență, procese verbale de recepție, jurnale de achiziții, fișe de cont, rezultând astfel o altă situație de fapt fiscala decât cea constatată prin Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2020**.

Mai mult, 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 a acestor

cheltuieli cu serviciile prestate la calculul profitului impozabil și de dreptul de exercitare a deductibilității TVA aferente.

Totodată, se reține că încheierea contractelor de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, dar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere al cheltuieli la calculul profitului impozabil, respectiv de exercitare a dreptului de deducere al TVA contribuabilul trebuind să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile/impozabile.

Într-adevar, 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 contribuabilului (prestatorului) 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.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

*„(...) **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. [...]**”*

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 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, 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 recurentei, 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 venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

Totodata, in speta se retin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.2274/18.04.2019, prin care instanta a precizat ca *“Pentru a beneficia de deductibilitate, este necesar sa se dovedeasca realitatea si efectivitatea prestarii serviciilor cu documente valabil incheiate/intocmite, iar acestea sa serveasca operatiunilor taxabile/veniturilor impozabile(...)”* .

Ca atare, se reține că deductibilitatea cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor.

Având în vedere cele mai susprecizate, organul de soluționare a contestației reține că din instrumentarea spetei nu rezultă că au fost considerentele pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății contestată dreptul de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care aceasta susține că a prezentat documente justificative și în timpul inspecției fiscale, documente care releva o altă situație de fapt decât cea constatată și consemnată în actele administrativ-fiscale contestate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că nu poate fi sancționată contestatarea cu privire la comportamentul fiscal al

furnizorilor, în acest sens fiind și jurisprudența constantă a Curtii de Justiție a Uniunii Europene care a statuat că se opune *posibilității de a refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere.*(cauza C-255/02 Halifax, cauza C-285/11 Bonik EOOD, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben Kft).

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând cont că din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității sau nedeductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de bunuri și servicii de la diverși furnizori, în speță impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze 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 și să răspundă la toate argumentele societății, susținute cu documente.

Totodata, la reanalizare, echipa de inspectie fiscala va avea in vedere si celelalte argumente aduse de **X** prin contestatia formulata.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. 000/2020**, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. **000/2020** de organele de inspectie fiscală din cadrul **Y**, în ceea ce privește suma totală de **000 lei** reprezentand impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspectiei fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X datoreaza obligatiile fiscale in cuantumul mai sus mentionat in conditiile in care in sustinerea contestatiei a prezentat documente care nu au fost avute in vedere si din care se releva o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de echipa de inspectie fiscala.

In fapt, in urma verificarii, organele de inspectie fiscală au constatat că societatea contestatara a înregistrat achiziții pentru care si-a exercitat dreptul de deducere aferent cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata, fără a prezenta documente justificative, astfel:

a. Referitor la facturile emise în anul 2017 de **E (E)** reprezentând lucrări de execuție balustrade sticlă exterioare, aluminiu exterioare și interioare, traforuri exterioare și interioare la obiectivul **P P R**, organele de inspectie fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții cu sume mai mari decât cele declarate de **E**, motiv pentru care nu

au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei**, respectiv TVA în sumă de **000 lei**, întrucât au fost încălcate prevederile art.19 alin.1, art.25 alin.1, respectiv art.299 alin.1 lit.a din Codul fiscal.

b. Referitor la facturile emise în anul 2017 de G (G), organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții cu sume mai mari decât cele declarate de G, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei**, respectiv TVA în sumă de **000 lei**.

c. Referitor la cheltuieli în sumă de 000 lei, cuprinse în factura nr.**000/2017**, emisă de W (W), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă această factură atât în luna **00** 2017, cât și în luna **00** 2017, fiind astfel încălcate prevederile art.19 alin.1 și art.25 alin.1 din Codul fiscal.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, X precizează că înregistrările s-au datorat unor erori, care însă au fost corectate.

În acest sens, societatea a prezentat documente justificative organelor de inspecție fiscală, care însă nu au fost luate în considerare de acestea. Mai mult, contestatara precizează ca o parte a achizițiilor nu au fost înregistrate în conturi de cheltuieli, deci nu au afectat rezultatul fiscal al societății.

În drept, în perioada supusă verificării, în ceea ce privește corectarea erorilor contabile, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate la Secțiunea 2.5.2. Corectarea erorilor contabile, este prevăzut:

„65. (1) Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

(2) Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor. (...)

66. (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile (...)

67. (1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 "Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile").

(3) Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere. (...)"

Potrivit prevederilor legale invocate, corectarea erorilor din perioade anterioare definite ca fiind omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale unei societăți, vor fi corectate la data la care acestea au fost constatate, corectarea erorilor semnificative efectuându-se pe seama rezultatului reportat, în timp ce corectarea erorilor nesemnificative poate fi făcută atât pe seama rezultatului reportat, cât și pe seama contului de profit și pierdere.

Având în vedere prevederile legale menționate, constatările organelor de inspecție fiscală, dar și argumentele și documentele prezentate de societate, organul de soluționare a contestației reține din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei**, cărora le corespund impozit pe profit în sumă de **000 lei**, respectiv TVA în sumă de **000 lei**, constatând că societatea a încălcat prevederile art.19, art.25, respectiv art.291 din Codul fiscal, așa cum a fost prezentat în detaliu la situația de fapt.

Prin contestația formulată, însă, **X** precizează că înregistrarea facturilor emise în anul 2017 primite de la **E**, **G** și **W** se datorează unor erori contabile, care au fost sesizate și corectate în anul 2019.

În susținerea celor afirmate prin contestație, **X** a prezentat următoarele argumente și documente:

a. Referitor la facturile emise de **E** în anul 2017, societatea preizează că, din eroare, a înregistrat în evidența contabilă facturi cu baza de impozitare în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, acestea fiind emise pentru un alt beneficiar, respectiv **F**.

Astfel, la dosarul cauzei, **X** a depus copii ale facturilor nr. **000/2017** și nr. **000/2017** din analiza cărora se rețin următoarele aspecte:

- factura nr. **000/2017** în valoare de **000 lei** (**000 lei** bază și **000 lei** TVA) are înscris la rubrica „Cumpărător” societatea **F**.

- factura nr. **000/2017** în valoare de **000 lei** (**000 lei** bază și **000 lei** TVA) are înscris la rubrica „Cumpărător” tot societatea **F**.

Ambele facturi au anexate situații de lucrări semnate de **E**, în calitate de executant, dar și de **F** în calitate de beneficiar.

De asemenea, **X** a prezentat și copii ale notelor contabile din data de **00.00.2019**, afirmând că acestea reprezintă stornarea, cu semnul minus, a înregistrărilor inițiale. Totodată, din analiza copiei Jurnalului de cumpărări aferent lunii **00** 2019, rezultă ca cele două note au fost evidențiate la pozițiile 84, respectiv 85.

b. Referitor la facturile emise de G, nu a fost acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în cuantum de **000 lei**.

Față de acestea, societatea precizează că a înregistrat, în evidența contabilă factura *pro forma* nr. **000/2017**, având ca obiect avans pentru comanda nr. **000**. Factura a fost înregistrată prin nota contabilă din data **00.00.2017**, în relație cu conturile 409 „Furnizori debitori” pentru suma de **000 lei**, respectiv 4426 „TVA deductibilă” pentru suma de **000 lei**.

Sesizând eroarea, **X** a efectuat corecția prin nota contabilă din data de **00.00.2019**, înregistrând sumele cu semnul minus, fapt ce rezultă și din copia jurnalului de cumpărări aferent lunii **00** 2019 (poziția 126).

În consecință, stornarea cheltuielilor nu a fost efectuată cu afectarea rezultatului fiscal, implicit nici al impozitului pe profit.

În ceea ce privește diferența de cheltuieli în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, **X** afirmă că aceasta a rezultat din înregistrarea facturilor emise de **G**, atât cu semnul minus, cât și cu semnul plus, transmise cu întârziere de furnizor. Înregistrările au fost efectuate tot în luna **00** 2019, societatea depunând în acest sens o copie a fișei furnizorului **G** pentru perioada **00.00.2016 - 00.00.2019**.

c. Referitor la factura nr.000/2017, emisă de **W**, societatea precizează că într-adevăr, această factură a fost înregistrată de două ori, atât în luna **00** 2017, cât și în luna **00** 2017, dar înregistrarea cheltuielilor a fost efectuată prin intermediul contului 409 „Furnizori debitor”, astfel că nu a fost afectat rezultatul fiscal al societății, implicit nici impozitul pe profit.

În acest sens, societatea a prezentat copii ale notelor contabile din data de **00.00.2017**, respectiv **00.00.2017**, din analiza cărora rezultă că suma de **000 lei** a fost înregistrată în contul 409 „Furnizori debitori”.

Având în vedere cele mai sus menționate, organul de soluționare a contestației reține ca din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezulta care au fost considerentele care au determinat organele de inspecție fiscală să nu ia în considerare argumentele societății, precum și documentele detinute de aceasta în susținerea celor afirmate.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală nr.**000/2020**, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea a înregistrat în evidența contabilă valori mai mari decât cele declarate de furnizori (în situația **E** și **G**), respectiv a înregistrat de două ori aceeași factură (în situația **W**), precizând că au fost încălcate prevederile art. 19, art.25, respectiv art.291 din Codul fiscal, fără însă a avea în vedere argumentele și documentele pe care societatea menționează că le-a prezentat în timpul inspecției fiscale.

Având în vedere aceste aspecte și ținând cont de faptul că din documentele existente la dosarul cauzei și din argumentele prezentate de **X** rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de

inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2020**, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității sau nedeductibilității cheltuielilor în sumă de **000 lei** și a TVA în sumă de **000 lei**, aferente facturilor emise de furnizorii **E**, **G** și **W**, în speță impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a stării de fapt fiscale, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze 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, precum și să răspunda la toate argumentele invocate de societate.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. 000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, în ceea ce privește suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în suma de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în suma de **000 lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și

considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatarei majorarea veniturilor și colectarea taxei pe valoarea adaugata aferenta unor lucrari de constructii montaj, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca lucrarile au fost finalizate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată **X** a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții, electrice și sanitare, mobilă etc., precum și servicii de construcții de la furnizori interni și intracomunitari, achiziții efectuate pentru un imobil situat în ..., aflat în proprietatea domnului **1**, achiziții care nu au fost refacturate către clientul final.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1, respectiv ale art.271 alin.4 lit.b din Codul fiscal, drept pentru care au majorat veniturile înregistrate de societate cu suma de **000 lei (000 lei pentru anul 2017 și 000 lei pentru anul 2018)**, dispunând totodată colectarea TVA în sumă de **000 lei**.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, **X** precizează că în relația cu beneficiarul (domnul **1**) a avut calitatea de antreprenor general, încheind în acest sens contractul de antreprenoriat general nr.**000/2017**, având ca obiect executarea și finalizarea lucrării „extindere și supraetajare parțială construcții existente pe teren regim final de înălțime P + 1E și realizare piscină”. Totodată, este menționat faptul că prin contract, părțile au convenit ca durata lucrarilor să fie de 3 ani, începând cu data de **00.00.2017**, plata urmând a fi efectuată în termen de 90 zile de la data semnării fără obiecțiuni a Procesului verbal de recepție la terminarea lucrarilor.

În consecință, **X** consideră că nu avea obligația de a înregistra venituri și nici de a colecta TVA pentru lucrările de construcții aferente obiectivului din str. **Z M**, atât timp cât lucrările nu sunt finalizate.

Mai mult, în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală în mod eronat fie au atribuit obiectivului din str. **Z M** o serie

de facturi, cu toate că din documentele prezentate reiese că acestea nu au fost aferente acestui obiectiv, fie au inclus în baza de impozitare a TVA colectata sume pentru care societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat:

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

Potrivit acestor prevederi legale, rezultatul fiscal al unei perioade se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate cu respectarea prevederilor contabile aplicabile, rezultatul fiscal pozitiv reprezentând profit impozabil, iar cel negativ, pierdere fiscală.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.271 alin.4 lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele: (...)

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate servicii efectuate cu plată, serviciile prestate în mod gratuit pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

De asemenea, art.280 alin.1 și alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator intervine atunci când sunt realizate condițiile ce vizează exigibilitatea, exigibilitatea taxei reprezentând data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei de către persoanele care au această obligație.

Totodata, in speta se retin și prevederile art.281 alin.1 și alin.7 și cele ale art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.281

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

ART. 282

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit acestor prevederi legale, prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare care au fost acceptate de către beneficiari, exigibilitatea taxei intervenind la data la care are loc faptul generator.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții, electrice și sanitare, mobilă etc., precum și servicii de construcții de la furnizori interni și intracomunitari, achiziții efectuate pentru imobilul situat în str. **Z M** , aflat în proprietatea domnului **1**, achiziții care nu au fost refacturate către clientul final, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a constatat ca societatea a incalcat prevederile art.19 alin.1, respectiv ale art.271 alin.4 lit.b din Codul fiscal, ceea ce a determinat majorarea veniturilor cu suma de **000 lei**, precum și colectarea TVA în sumă de **000 lei**.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, societatea menționează că nu avea obligația înregistrării veniturilor și nici a colectării TVA întrucât achizițiile de bunuri și servicii nu au fost puse la dispoziția altei persoane, cu titlu gratuit, acestea fiind înglobate într-un proiect, urmând să fie facturate către clientul final la data finalizării lucrărilor la obiectivul situat

în str. **Z M**, respectiv la data semnării, fără obiecțiuni, a procesului verbal de recepție.

În susținerea argumentelor prezentate în contestație, **X** a depus la dosarul contestației mai multe documente din analiza cărora organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Conform Contractului de antreprenoriat general nr.**000/2017**, **X**, având calitatea de antreprenor general (executant) a încheiat cu **1**, având calitatea de beneficiar, contractul de antrepriză al cărui obiect constă conform art.II Obiectul și prețul contractului, în „executarea și finalizarea lucrării *extindere și supraetajare parțială construcției existente pe teren, regim final de înălțime P+1E și realizare piscină*, conform Devizului care reprezintă Anexa nr.1” a contractului.

Referitor la prețul contractului, părțile au convenit următoarele:

„Prețul final va fi determinat cuprinzând lista de materiale, lista de manoperă, lista de utilaje și transport, va fi determinat prin act adițional”.

De asemenea, s-a stabilit că „Durata de execuție a lucrărilor ce fac obiectul prezentului contract este de 3 (trei) ani, adică începând cu data de **00.00.2017** până la data de **00.00.2020**. Durata contractului poate fi modificată prin Act adițional”.

De asemenea, la art. III *Valoarea contractului. Plata prețului contractului*, executantul și beneficiarul au convenit:

„Prețul estimativ al contractului este de **000** euro inclusiv TVA aferenta (...) și va fi respectat de Antreprenorul general. (...)”

Plata lucrărilor executate se va face în termen de 90 zile de la data semnării fără obiecțiuni a Procesului – verbal de recepție la terminarea lucrărilor, de către autoritatea statală competentă (Primăria sector 1). În acest sens Antreprenorul general va emite factura fiscală”.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că durata de execuție a lucrărilor are ca dată de finalizare data de **00.00.2020**, data care se afla în afara perioadei supuse inspecției fiscale.

Mai mult, se reține că din documentele anexate la dosarul cauzei, precum și din constatările echipei de inspecție fiscală nu rezultă dacă lucrările au fost finalizate, respectiv dacă au fost emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, procese verbale de recepție semnate și acceptate de beneficiar.

Astfel, în speta se rețin prevederile art. 319 alin. 16 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea,

persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține ca din instrumentarea spetei nu rezulta care au fost considerentele pentru care organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina societatii majorarea veniturilor si colectarea taxei pe valoarea adaugata, atata timp cat stabilirea situatiei de fapt fiscale trebuia efectuata pornind de la clauzele contractuale iar din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca lucrarile care au facut obiectul contractului incheiat intre parti, au fost finalizate si acceptate de beneficiar.

Mai mult, organul de solutionare a contestatiei retine si prevederile pct.19 alin.2 din Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care precizeaza ca veniturile și cheltuielile au următoarele semnificații:

„a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

b) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.”

Potrivit acestor prevederi legale, veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul unei perioade contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor.

Conform alin.3 al pct.19 din Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).”

Or, organele de inspecție fiscală nu au demonstrat în ce a constat creșterea de beneficii sau care sunt datoriile care au fost reduse, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta că bunurile au fost incluse într-un obiectiv de construcții și nu puse la dispoziția altor persoane, cu titlu gratuit.

Mai mult, prin contestația formulată, **X** precizează că stabilirea bazei de impozitare aferente obiectivului din str. **Z M** a fost făcută eronat, aspecte reiterate și în cadrul sustinerii orale a contestației și consemnate în Minuta încheiată la data de **00.00.2020**, astfel:

*„Mentionam ca în baza documentelor justificative detinute de societate (contracte, facturi, devize de lucrări etc) foarte multi furnizori, care au făcut obiectul colectării de TVA de către organul de control, au prestat servicii pentru alte proiecte decât obiectivul din Strada **Z M**.*

*În plus, organele de control au o abordare care contravine regulilor de deducere a TVA prevăzute în legislația din Codul Fiscal dar și în Jurisprudența CJUE, datorită faptului că același TVA a făcut și obiectul neacceptării dreptului de deducere, cât și obiectul TVA colectată în suma de **000 lei**, ceea ce ne determină să subliniem faptul că suntem în prezența unei duble impozitari.”*

În susținerea celor de mai sus, **X** a prezentat facturi, situații de lucrări, contracte, din care cu titlu de exemplificare, organul de soluționare a contestației reține:

- factura nr.**000/2019**, emisă de **B2**, având ca obiect „lucrări conf.situație nr.**000**”, în valoare de **000 lei**, fără TVA. Anexat acestei facturi a fost prezentată Situația de lucrări din data de **00.00.2019**, precum și Contractul de execuție lucrări nr.**000/2019**, încheiat între **X**, în calitate de beneficiar și **B2**, în calitate de prestator, având ca obiect „realizarea de către prestator a lucrărilor de amenajare (...) pentru obiectivul **P P R**, str. **E C**”.

- factura nr.**000/2019** în valoare de **000 lei**, respectiv factura nr.**000/2019** în valoare de **000 lei**, emise în baza Contractului de prestări servicii nr. **000/2019**, încheiat între **C2**, în calitate de executant, și **X** în calitate de beneficiar, având ca obiect „etanșarea la foc, fum și gaze a golurilor din pereți rezistenți la foc/antifoc străbătute de instalații mecanice și electrice (...) la obiectivul **D2**, situat în ...”.

Facturile, astfel cum au fost acestea exemplificate mai înainte, se regăsesc în anexa întocmită de organele de inspecție fiscală, intitulată „Situația cheltuielilor – **Z M**”.

Având în vedere aspectele menționate mai înainte, în lipsa unei analize efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra tuturor documentelor deținute și prezentate de societate, organul de soluționare a

contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra majorării veniturilor și colectării taxei pe valoarea adăugată de către contestatară.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze 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, răspunzând la toate argumentele contestației;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. 000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** de organele de inspecție fiscală din cadrul Y, în ceea ce privește suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în suma de **000 lei** și taxa pe valoarea adăugată în suma de **000 lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile

art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care deși societatea contestă obligațiile fiscale mai susmenționate, nu aduce argumente, nu prezintă documente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea contestată a înregistrat în mod eronat ca fiind cheltuieli deductibile, cheltuielile cu achiziția de combustibil, reparații auto, achiziții autovehicule având în vedere ca **X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca a utilizat autovehiculele exclusiv în scopul activității economice, fapt pentru care în urma inspecției fiscale s-a acordat deductibilitate limitată de 50%, fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei**.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală nu a acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **000 lei** și anume:

- **000 lei** reprezentând TVA aferentă cotei de 50% din taxa dedusă pentru achizițiile de combustibil, reparații auto, achiziții autovehicule,
- **000 lei** reprezentând TVA aferentă achiziției unor bunuri (mașină de spălat, storcător, bijuterii etc),
- **000 lei** reprezentând TVA înscrisă într-o factură de penalități,
- **000 lei** reprezentând TVA înscrisă în factura *pro forma* emisă de **D1**,
- **000 lei** reprezentând TVA aferentă achizițiilor de alcool,
- **000 lei** reprezentând TVA dedusă din factura emisă de **V1**, pe numele unei persoane fizice,
- **000 lei** reprezentând TVA în suma de **000 lei** înscrisă în factura emisă de **W**.

Deși **X** precizează că înțelege să conteste obligațiile fiscale mai susmenționate, contestată nu aduce argumente, nu invocă temeuri de drept și nu prezintă documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, potrivit art.279 alin.(1) din același act normativ:

„Prin decizie, contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct.2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

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

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

“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.”

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

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

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

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 contestației în privința sumei de [...] lei, este 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 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.*

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Totodata, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *„contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa 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.”*

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că societatea, deși contestă Decizia de impunere nr. **000/2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y** pentru impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv, 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.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, citate mai sus, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, pentru suma de **000 lei** reprezentând reprezentând impozit pe profit în cuantum de **000 lei** și TVA în cuantum de **000 lei**.

*
* *

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. **000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y** pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- **impozit pe profit în cuantum de 000 lei și**
- **TVA în cuantum de 000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente, prin alte organe de inspecție fiscală decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care va trebui să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele care au condus la desființare, reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul **Y**, **pentru suma de 000 lei, reprezentând:**

- **impozit pe profit în cuantum de 000 lei și**
- **TVA în cuantum de 000 lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ..., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL