

DECIZIE nr. 1066/27.09.2021

privind soluționarea contestațiilor formulate de

societatea X S.R.L.,

înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.TMR
DGR ... /05.07.2021 și nr.TMR_DGR ... /08.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice contribuabili mijlocii 1 cu adresa nr. ... /02.07.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /05.07.2021, respectiv de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. ... /06.07.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR nr. ... /08.07.2021, asupra contestațiilor formulate de

Societatea X S.R.L. - în insolvență,

CUI RO ... , înregistrată la ORC de pe lângă Tribunalul Timiș sub nr. ... /2011

cu sediul în sat ... , comuna ... , str. ... , nr.....,, jud.Timiș

având sediul procesual ales la Cabinet Individual de Avocat ...

cu sediul în, Bd. , nr....., ap....., jud. Timiș

înregistrate la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /22.06.2021 (ulterior la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_AIF ... /23.06.2021) și nr. TMG_REG ... /24.06.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR_DGR ... /05.07.2021 și nr.TMR_DGR ... /08.07.2021.

Petenta X S.R.L. formulează contestații împotriva:

a) Deciziei de impunere nr. **F-TM .../27.04.2021** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală (înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_AIF ... /23.06.2021 și la DGRFP Timișoara sub TMR_DGR ... /05.07.2021), denumită în continuare **Decizia de impunere;**

b) Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM .../27.04.2021** emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală (înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_AIF ... /23.06.2021 și la DGRFP Timișoara sub TMR_DGR ... /05.07.2021), denumit în continuare **RIF;**

c) Deciziei nr. ... /**14.05.2021** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. Timiș (înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /24.06.2021 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR DGR ... /08.07.2021);

d) Deciziei nr. ... /**14.05.2021** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de A.J.F.P. Timiș (înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /24.06.2021 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /08.07.2021);

solicitând anularea actelor administrativ fiscale contestate.

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt, în principiu similare, deciziile prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare -, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr. F-TM .../27.04.2021, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, raportat la obiectul contestațiilor formulate, în cauză sunt aplicabile dispozițiile Ordinului 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

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

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor anexa dosarele contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L., înregistrate la registratura A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /22.06.2021 și nr. TMG_REG ... /24.06.2021, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR DGR ... /05.07.2021 și nr. TMR_DGR ... /08.07.2021, în vederea asigurării unei mai bune administrări și valorificări a probelor în rezolvarea cauzelor, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva **Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.2021** emis de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală, se reține că aceasta nu face parte din categoria actelor administrativ fiscale reprezentând titluri de creanță susceptibile a fi contestate, potrivit dispozițiilor Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal - Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../27.04.2021, contestată, necreând niciun raport obligațional față de bugetul de stat.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei fiind compusă din:

• **obligații fiscale principale** în cuantum de ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.F-TM .../27.04.2021, reprezentând:

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

• **obligații fiscale accesorii** în cuantum total de ... lei stabilite astfel:

- prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, din care:
 - ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - dobânzi aferente TVA;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.
- prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă totală de ... lei.

Contestațiile au fost semnate de avocat ..., reprezentantul legal al societății petente, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială, în original, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestațiile a fost depuse în termenul de 45 de zile de la data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 fiind comunicată la data de 10.05.2021, iar deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii au fost comunicate în data de 20.05.2021, prin serviciile poștale).

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

I.A. Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală sub nr. TMG_AIF ... /23.06.2021, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.2021, în sensul anulării acestora, pentru următoarele considerente:

În partea introductivă a contestației, petenta reia succint constatările inspecției fiscale, punctual pentru impozitul pe profit și respectiv taxa pe valoarea adăugată (filele 1 - 3 din contestație, cap. A. „*Observații prealabile*”).

Argumentele de nelegalitate indicate de petentă sunt prezentate detaliat la cap. B „*Actele contestate sunt nelegale*”, primul argument (B.1.) vizând **principiul bunei-credințe**. Astfel, petenta analizează implicațiile și importanța acestuia prin raportare la conținutul art. 12 alin. (4) Cod procedură fiscală, arătând că este binecunoscut că relația dintre autoritățile fiscale și contribuabil este caracterizată de un dezechilibru evident între cele două părți, generat în principal de faptul că autoritățile fiscale sunt înzestrate cu atributul puterii publice, care le permite să adopte măsuri constrângătoare pentru contribuabil în vederea aplicării legislației fiscale, în vreme ce acesta din urmă nu dispune de mijloace comparabile pentru a echilibra balanța de putere.

La pct. **B.2.** „*Interpretarea și aplicarea dreptului național în conformitate cu dreptul european*”, petenta analizează raportul dintre dreptul național și cel european care se impune a fi aplicat în mod unitar.

Astfel, principiul priorității dreptului european are un rol deosebit de important, în special în legătură cu implementarea directivelor în dreptul național, obligația interpretării în conformitate cu dreptul european fiind valabilă în privința tuturor dispozițiilor din dreptul național.

În concluzie, petenta subliniază că interpretarea oficială a dreptului european este realizată de CJUE, iar dictumurile acesteia, după cum este binecunoscut, sunt

obligatorii pentru instanțele naționale sub aspectul interpretării dreptului european.

La pct. B.3. „*Decizii relevante ale CJUE cu privire la TVA*”, petenta analizează modul în care se întrepătrund dreptul de deducere a TVA și evaziunea fiscală, arătând că delimitarea graniței dintre cele două fenomene este o sarcină destul de dificilă, în condițiile în care trebuie conciliate două drepturi aparent antagonice: pe de-o parte, dreptul contribuabilului de bună-credință de a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, independent de comportamentul celorlalți contribuabili care intervin în mecanismul TVA, respectiv dreptul statului de a refuza deducerea TVA în cazurile de folosire frauduloasă a sistemului european comun de TVA.

În acest sens, petenta citează dispozitivul hotărârii pronunțate în cauzele conexe C-80/11 Mahageben kft și C-142/11 Peter David, Curtea arătând că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului obligația de a verifica dacă emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, dacă dispune de bunurile în cauză și dacă era în măsură să le livreze.

Totodată Curtea a reținut că nu poate fi impusă în sarcina persoanei impozabile obligația de a verifica dacă emitentul facturii și-a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau să dispună de documente în această privință.

În mod similar, petenta citează și dispozitivul hotărârii pronunțată de CJUE în cauza C-... /14 PPUH Stehcemp sp.j. Florian Ștefanei, Janina Stefanek, Jaroslav Stefanek, conform căruia cumpărătorul unor bunuri beneficiază de dreptul de deducere chiar dacă furnizorul bunurilor este o persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA atunci când facturile referitoare la bunurile livrate conțin toate informațiile impuse de Directivă, în special cele necesare pentru identificarea furnizorului și naturii respectivelor bunuri (v. pct. 40 din dictum).

Curtea a mai reținut că eventuala lipsă a dreptului furnizorilor bunurilor de a dispune din punct de vedere juridic de bunuri nu poate exclude o livrare a acestora, atât timp cât bunurile sunt remise în mod efectiv cumpărătorului, care le utilizează în scopul operațiunilor sale taxabile.

Cu privire la emiterea și deținerea facturii, petenta arată că instanța europeană a stabilit că este în sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de furnizorul care a emis factură să stabilească, în raport de elemente obiective și fără a solicita partea cumpărătorului verificări a căror sarcină nu îi revine, că acesta știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA.

La pct. B.4. „*Referitor la principiile TVA*”, petenta analizează principiul neutralității și principiul preeminenței fondului asupra formei, pornind de la definiția acestora până la modul de interpretare oferit de CJUE.

Astfel, principiul neutralității se opune unor măsuri naționale care ar stabili în sarcina persoanei impozabile valoarea TVA pe care a plătit-o în cadrul activității sale economice fără a-i da posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere.

Suplimentar, petenta arată că sistemul comun al TVA garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA. Astfel, regimul instituit prin directiva TVA vizează eliberarea integrală a

întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul în cadrul tuturor activităților sale economice.

În ceea ce privește principiul preeminenței fondului asupra formei, petenta arată că principalul efect al aplicării sale este faptul că eventualele neconformități formale ale facturilor fiscale emise sau înregistrate, ale avizelor de însoțire a mărfurilor, ale tichetelor de cântar, note de recepție etc. nu pot constitui temei pentru invalidarea dreptului de deducere a TVA, mai ales în condițiile prezentării singurului act a cărui prezentare poate condiționa exercitarea acestui drept, respectiv factura fiscală.

La pct. **B.5.** „*În mod nelegal, în sarcina subscrisei au fost stabilite în mod suplimentare, obligații de plată constând în TVA și impozite pe profit*”, petenta analizează posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA prin prisma celei de-a șasea directive, reținând că acesta constituie parte integrantă a mecanismului TVA și în principiu nu poate fi limitat.

Raportându-se la starea sa de fapt fiscală, petenta subliniază faptul că „*Toate operațiunile comerciale desfășurate de subscrisa și evidențiate în contabilitate sunt reale și privesc desfășurarea activității subscrisei*”.

În opinia petentei, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au reținut că petenta a înregistrat cheltuieli deductibile și respectiv și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, pentru cheltuieli care nu priveau desfășurarea activității sale, raționamentul inspecției fiscale referitor la neprezentarea unor situații de lucrări, rapoarte sau alte documente necontabile, pentru a se justifica deducerea anumitor cheltuieli, având natura unor mici neconcordanțe în documentele justificative.

Pe cale de consecință, în accepțiunea petentei, organul de inspecție fiscală a calculat, în mod eronat, valoarea cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei 01.12.2013-30.04.2019, măbind în mod nelegal baza impozabilă a impozitului pe profit cu suma de ... lei, ceea ce a condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de ... lei.

De asemenea, în mod similar s-a stabilit eronat și în ceea ce privește TVA aferentă perioadei 01.12.2013 - 30.04.2019, o bază impozabilă suplimentară în cuantum de ... lei, ceea ce a condus la stabilirea unei TVA stabilită suplimentar de ... lei.

În considerarea celor precizate în contestație, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

B. Petenta solicită admiterea contestației înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. TMG_REG ... /24.06.2021 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /08.07.2021, formulată împotriva Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, considerând că deoarece împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 a formulat contestație considerând că obligațiile principale sunt nelegale, rezultă că și obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare sunt, de asemenea, nelegale.

II.A) Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.2021 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM .../27.04.2021 privind obligațiile

fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Referitor la impozitul pe profit organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

În **anul 2014** s-au constatat două deficiențe:

A.1. X S.R.L. calculează și înregistrează în mod eronat suma de ... lei aferentă impozitului pe profit datorat pentru anul 2014, în condițiile în care în Balanța de verificare la 31.12.2014 este înscrisă suma de ... lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. art. 19 și art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diferența în sumă de ... lei, reprezentând o diferență pozitivă calculată la nivelul Registrului de evidență fiscală și la nivelul Balanței de verificare aferente lunii decembrie 2014 față de datele înscrise în Declarația 101.

A.2. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii de construcții de la furnizori interni, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului, fără a prezenta situații de lucrări sau alte documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri, conform art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere această stare de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a încălcat prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții de la furnizori interni, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2014.

În **anul 2015**, organele de control au constatat aceleași deficiențe identificate la anul 2014, rezultând următoarele:

B.1. Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între impozitul pe profit înscris în declarația cod (101) depusă de petentă la autoritatea fiscală unde a fost înregistrată sub nr. INTERN-... - 2016/25.03.2016 și impozitul pe profit înregistrat în Balanța de verificare la 31.12.2015, stabilind o diferență pozitivă în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 19 și art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

B.2. În lipsa prezentării situațiilor de lucrări sau a altor documente justificative din care să rezulte efectuarea în scopul realizării de venituri a serviciilor de consultanță achiziționate de petentă de la furnizorul intern , organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a încălcat prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu consecința stabilirii cheltuielilor în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de consultanță ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2015.

În **anul 2016**, organele de control o situație de fapt generatoare de obligații fiscale suplimentare, astfel:

C.1. X S.R.L. a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe în sumă de ... lei fără a prezenta documente justificative din care să rezulte activele cedate. Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 25 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 227/2015

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare stabilind că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2016.

În **anul 2017**, organele de control au constatat două deficiențe, astfel:

D.1. Petenta a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță de la furnizori interni, fără a prezenta situații de lucrări, ordine de deplasare, rapoarte sau alte documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, conform art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de control au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la masa profitului impozabil.

D.2. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu bunuri (mașină de spălat, băuturi alcoolice etc) în sumă totală de ... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuieli în sumă totală de ... lei fiind nedeductibile.

În **anul 2018**, organele de inspecție fiscală au identificat două deficiențe, astfel:

E.1. X S.R.L. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță de la furnizori interni, fără a prezenta situații de lucrări, ordine de deplasare, rapoarte sau alte documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice, conform art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de control au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la masa profitului impozabil.

E.2. Petenta a înregistrat cheltuieli cu bunuri (covoare, plase etc) în sumă totală de ... lei, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării impozitului pe profit.

Organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuieli în sumă totală de ... lei fiind nedeductibile.

Pe cale de consecință, având în vedere cele constatate urmare inspecției fiscale, organele de control au stabilit suplimentar în sarcina petentei un impozit pe profit în sumă totală de ... lei aferent perioadei verificate 2014-2018.

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

1. Organele de inspecție au constatat că în perioada 01.01.2014-30.04.2019 petenta X S.R.L. a dedus integral TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de achiziții de prestări servicii construcții, servicii de cazare, de la furnizori precum: ... , ... S.R.L., ... S.R.L., ... S.R.L., ... S.R.L., RC ... S.R.L., ... S.R.L., ... S.R.L., ... etc. pentru care nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, ordine de deplasare, din care să rezulte că aceste servicii au fost folosite pentru nevoile proprii.

În aceste condiții, inspecție fiscală a stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de ... lei, petenta încălcând prevederile art. 134¹ alin. (7), ar. 134² alin. (1) și art.... alin.(2) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada ianuarie 2014-decembrie 2015, respectiv prevederile art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (1) și art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019.

2. Organele de inspecție au constatat că în perioada 01.01.2014-30.04.2019 petenta X S.R.L. a dedus integral TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de achiziții materiale de construcții, covoare, băuturi alcoolice, mașina de spălat, uși, de la furnizori precum: ... , ... S.R.L., ... S.R.L., ... , ... S.R.L., ... S.R.L., ... S.R.L., Auto ... S.R.L., pentru care nu deține bonuri de consum, nu au legătură cu activitatea societății petente situație în care nu sunt justificate achizițiile de bunuri ca fiind folosite pentru nevoile sale.

În aceste condiții, inspecția fiscală a stabilit că TVA în sumă de ... lei este nedeductibilă, în considerarea prevederilor art.... alin.(2) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada ianuarie 2014-decembrie 2015 și a prevederilor art.29 alin(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019.

3. Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au verificat deconturile depuse de petentă în perioada verificată, rezultând următoarele:

- petenta a înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii august 2014, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2014 la rândul 32 "*Regularizări de taxă dedusă*", suma de ... lei;

- petenta a înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii aprilie 2015, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2015 la rândul 32 "*Regularizări de taxă dedusă*", suma de ... lei;

- petenta a înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii iulie 2015, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2015 la rândul 32 "*Regularizări de taxă dedusă*", suma de ... lei;

- petenta a înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2017, înregistrat cu nr. INTERNT- 121436204-2017 la rândul 32 "*Regularizări de taxă dedusă*", suma de ... lei;

- petenta a înregistrat factura de corecție nr.... /01.04.2018, corecție la factura nr.... /28.04.2016 în suma de... lei înscris în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii aprilie 2018, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2018 la rândul 32- "*Regularizări de taxa dedusa*" cu suma de ... lei, astfel rezultând o diferență de ... lei în plus față de TVA aferentă corecției pentru care societatea avea drept de deducere, suma pentru care nu a prezentat justificări.

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente justificative care să justifice exercitarea posibilității dreptului de deducere, echipa de inspecție fiscală a solicitat administratorului petentei în data de 22.04.2021 o Notă explicativă cu privire la sumele înregistrate cu titlu de regularizări înscrise în deconturile de TVA aferente perioadei supuse verificării, însă nu a prezentat motive care să justifice regularizările efectuate.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019, respectiv art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei

reprezentând suma regularizărilor înscrise în deconturile în cauză reprezintă TVA fără drept de deducere.

4. Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că în perioada verificată există diferențe de TVA aferentă jurnalelor de cumpărări și TVA dedusă prin deconturile lunare de TVA, astfel:

- în luna februarie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii februarie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă suma declarată sub valoarea din evidența contabilă aferentă lunii ianuarie 2014, iar suma de ... lei reprezintă diferența declarată suplimentar fără a avea la bază documente justificative;

- în luna aprilie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii aprilie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna iulie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii iulie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna septembrie 2014, conform jurnalului de cumpărări, societatea petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii septembrie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna decembrie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii decembrie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna octombrie 2015, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii octombrie 2015 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna aprilie 2016, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii aprilie 2016 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna ianuarie 2017, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii ianuarie 2017 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna martie 2017, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii martie 2017 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna februarie 2018, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii februarie 2018 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

Având în vedere că petenta nu a prezentat documente justificative care să-i dea dreptul de a beneficia de posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de... lei reprezintă TVA fără drept de deducere, în temeiul prevederilor art.299, alin.(1), lit.a) din Legea 327/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019 și prevederilor art. 146, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

5. Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta efectuează achiziții conform declarației D394 de la partenerul ... S.R.L., în sumă de ... lei TVA.

Analizând baza de date ANAF, organele de control au constatat că societatea ... S.R.L. este neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2014, astfel că petenta nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de ... lei în temeiul prevederilor art. 126 alin.(1) lit.c) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

6. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2018, petenta a înregistrat factura de corecție nr.... din 01.04.2018 emisă de ... S.R.L. - în insolvență RO... , corecție la factura nr.... /28.04.2016 în sumă de... lei TVA emisă cu cota de TVA de 20%. Urmare a verificărilor efectuate de către inspecția fiscală, s-a constatat că factura a fost emisă eronat cu cota de 20% pentru anul 2018, cota de TVA corectă pentru anul 2018 fiind de 19% conform prevederilor art.291 alin.(1) lit.b) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, petenta având drept de deducere doar pentru suma de ... lei, astfel suma de ... lei (... -...), reprezentând TVA fără drept de deducere.

Pe cale de consecință, având în vedere cele constatate urmare inspecției fiscale, organele de control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă totală de ... lei aferentă perioadei verificate 01.01.2014- 30.04.2019.

B) Prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. Timiș, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 173 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au calculat accesorii în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../10.05.2021, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

Prin **Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare** emisă de A.J.F.P. Timiș, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au calculat penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../10.05.2021, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

De asemenea, A.J.F.P. Timiș a emis decizii de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale, comunicate la data de 20.05.2021, astfel:

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
suma totală fiind în cuantum de ... lei, sumă cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare.

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

III.1. În ceea ce privește **Decizia de impunere nr. F-TM .../27.04.2021** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș, se rețin următoarele:

III.1.A. ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la susținerea contestatarii conform căreia în cadrul inspecției fiscale nu a fost respectat principiul bunei - credințe, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

În ceea ce privește nerespectarea dispozițiilor art.12 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, referitoare la dreptul la aplicarea principiului bunei-credințe, la articolul de lege, mai sus precizat, se prevede:

„ART. 12 Buna-credință

(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

Conform art. 16 Cod procedură fiscală, raportul juridic fiscal compus din raportul de drept material fiscal și raportul de drept procedural fiscal cuprinde totalitatea *drepturilor și obligațiilor* care apar în legătură cu administrarea creanțelor fiscale.

Unul din principiile care guvernează raportul juridic fiscal este principiul bunei-credințe - reglementat conform art. 12 Cod procedură fiscală, citat mai sus - care instituie obligații atât în sarcina contribuabililor, cât și în sarcina autorității fiscale.

În contestația formulată petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat acest principiu, fără însă a arăta în detaliu conduita acestora care ar fi condus la încălcarea principiului buneii - credințe.

Din analiza RIF F-TM .../27.04.2021 care a stat la baza deciziei de impunere F-TM .../27.04.2021 rezultă că în cadrul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au respectat procedura de inspecție fiscală (comunicare aviz de inspecție, solicitarea de informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat, înștiințarea în legătură cu discuția finală privind constatările inspecției fiscale etc.).

În ceea ce privește aspectul precizat de petentă vis-a-vis de relația dintre autoritățile fiscale și contribuabil care în accepțiunea sa este caracterizată de un „dezechilibru evident între cele două părți, generat în principal de faptul că autoritățile fiscale sunt înzestrate cu atributul puterii publice, care le permite să adopte măsuri constrângătoare pentru contribuabil în vederea aplicării legislației fiscale, în vreme ce acesta din urmă nu dispune de mijloace comparabile pentru a echilibra balanța de putere”, acest fapt nu poate conduce la nulitatea deciziei de impunere - sancțiune reglementată de legiuitor la art. 49 Cod procedură fiscală - dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea în cadrul inspecției fiscale să-și prezinte argumentele de fapt și de drept în legătură cu starea de fapt fiscală identificată de organele de inspecție fiscală, petenta neprobând nici faptic, nici cu argumente legale o posibilă încălcare a drepturilor sale de către autoritatea fiscală.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au aplicat în mod corect și legal prevederile Codului de procedură fiscală, astfel:

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

(1) în desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

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

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

ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF (inclusiv declarațiile depuse de petentă și de partenerii săi), solicitări de informații de informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat, organele de inspecție fiscală apreciind relevanța stărilor de fapt fiscale, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin.

Pe cale de consecință, în cauză nu se constată nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 12 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală.

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

III.1.B. ASUPRA FONDULUI CAUZEI

III.1.B.a) Referitor la:

- **impozitul pe profit aferent anilor 2014, 2015, 2017 și 2018 generat de stabilirea ca nedeductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii de construcții (anul 2014), în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii de consultanță (anul 2015), în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță (anul 2017), în sumă totală de ... lei reprezentând achiziții de bunuri - mașină de spălat, băuturi alcoolice etc (anul 2017), în sumă de ... lei reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță (anul 2018) și în sumă totală de ... lei reprezentând achiziții de bunuri - covoare, plase etc (anul 2018);**

- **TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de achiziții de prestări servicii construcții, servicii de cazare, respectiv TVA în sumă de ... lei aferentă unor facturi de achiziții materiale de construcții, covoare, băuturi alcoolice, mașina de spălat, uși etc. stabilită pentru perioada 01.01.2014-30.04.2019;**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestor cheltuieli, respectiv cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată la buget, în condițiile în care din documentele prezentate de

societate nu rezultă ca acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile/în scopul desfășurării activității, respectiv că au fost folosite în scopul de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada verificată, petenta a înregistrat în evidența sa financiar contabilă cheltuieli cu achiziții de servicii de construcții, consultanță, cazare, respectiv cheltuieli cu achiziții de bunuri (mașină de spălat, băuturi alcoolice, covoare, plase etc), pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și implicit diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat, respectiv în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri (de exemplu, situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, ordine de deplasare etc.), din care să rezulte că aceste servicii/bunuri sunt aferente veniturilor impozabile/în scopul desfășurării activității, respectiv că au fost folosite în scopul de operațiuni taxabile.

Astfel, s-a constatat că petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor de construcții, consultanță, cazare, respectiv a cheltuielilor aferente achiziționării bunurilor, pentru care nu s-a putut stabili influența acestora în activitatea desfășurată de petentă în perioada verificată, respectiv faptul că serviciile/bunurile achiziționate au fost prestate/achiziționate în scopul desfășurării activității sale economice, respectiv în scopul de operațiuni taxabile.

În drept, în ceea ce privește **impozitul pe profit** sunt incidente următoarele prevederi legale:

► Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **pentru perioada 01.07.2015 - 31.12.2015**, respectiv:

- art.19 alin.(1) „Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- art.21 alin.(1) „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

- art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.m) „(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”.

- art.17 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de

16%, cu excepțiile prevăzute la art.38.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, se reține că respectivele cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au **la bază un document justificativ**, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor, precum și cheltuielile pentru care contribuabilii nu pot justifica prestarea serviciilor în scopul desfasurării activitatilor desfasurate sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau **alte prestări de servicii**, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și **pentru care nu sunt încheiate contracte**, nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la la pct.12, pct.44 și pct.48 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

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

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

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

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

Cu alte cuvinte, neîndeplinirea uneia din aceste condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

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

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 deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit.

Din interpretarea normelor legale din domeniul deductibilității cheltuielilor, se reține că, mai mult, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru acceptarea la deducere a sumei înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

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

► **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare **începând cu data de 01.01.2016:**

- art.19 alin.(1):

“(1) 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.”

- art. 25 alin. 1):

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

► coroborate cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

„13. În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care **contribuabilul este dator să o justifice**, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile de închiriere și cazare.

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

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

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

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

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

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

În materia taxei pe valoarea adăugată:

Pe perioada 2014-2015, sunt incidente prevederile:

-art.... alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, pentru ca o persoană impozabilă să beneficieze de dreptul de deducere al taxei aferentă unor achiziții, trebuie ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Începând cu anul 2016 sunt incidente prevederile:

- art.297 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

”(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

coroborat cu prevederile pct. 67 .1 din HG nr. 1/2016, potrivit căroră:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă”.

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar pentru a beneficia de acest drept trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

- art.297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

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

a) operațiuni taxabile”

În spetă, sunt aplicabile și prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost sau

urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele societății și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În perioada supusă inspecției fiscale, petenta a efectuat cheltuieli cu achiziția unor servicii de construcții, cazare, consultanță de la furnizori interni, respectiv cu achiziția unor bunuri (mașină de spălat, băuturi alcoolice, covoare, plase etc), pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil cu consecința diminuării masei impozabile a profitului și implicit diminuarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat, respectiv în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petenta nu a prezentat - nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației - documente care să justifice efectuarea acestor cheltuieli, respectiv **nu au fost prezentate documentele prevăzute de legislația fiscală pentru justificarea prestărilor de servicii, respectiv documente din care să rezulte natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, locul în care au fost prestate serviciile, intervalul de timp în care s-au realizat acestea, comenzile în baza cărora s-au realizat activitățile/prestările și din care să rezulte necesitatea prestării acestora pentru petentă.**

În mod similar, nu au fost justificate ca fiind în scopul realizării de venituri/ în scopul realizării de venituri impozabile, nici achizițiile de bunuri (spre exemplu, achiziția mașinii de spălat presupune demonstrarea influenței pe care aceasta o are pentru obținerea de venituri, influență care nu a demonstrată nici legal, nici faptic).

De altfel, așa cum rezultă din cuprinsul RIF nr. F-TM .../27.04.2021, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei cu adresa nr. ... /19.03.2021, în conformitate cu prevederile:

- art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

- art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Articolul 113

Obiectul inspecției fiscale

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

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

- art. 124 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Articolul 124

Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(...)(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

documente justificative, contracte, situații de lucrări, bunuri de consum, avize de însoțire etc., conform Anexei nr. 1, atașată adresei de solicitare mai sus indicată.

Așa cum rezultă din cuprinsul RIF .../27.04.2021, petenta nu a prezentat contracte, situații de lucrări, ordine de deplasare, rapoarte de activitate sau alte documente justificative din care să rezulte faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de venituri, conform art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016), respectiv din care să rezulte că au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, conform art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (începând cu data de 01.01.2016).

Or, la o simplă lectură a dispozițiilor legale din domeniul impozitului pe profit rezultă că legiuitorul a condiționat deductibilitatea cheltuielilor - consecința fiind diminuarea impozitului pe profit, de efectuarea acestora „în scopul realizării de venituri” (Vechiul Cod fiscal), respectiv „în scopul realizării de venituri impozabile” (Noul Cod fiscal). Tocmai acesta este motivul pentru care legiuitorul pretinde prezentarea de documente justificative astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală: înregistrarea unei cheltuieli drept deductibilă are ca efect diminuarea bazei impozabile și în consecință diminuarea impozitului pe profit.

Învederăm că forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile este reglementată la art. 72 Cod procedură fiscală:

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

coroborat cu art. 73 care reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, unde se stipulează:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

Astfel, în condițiile în care petenta a înregistrat cheltuielile ca fiind deductibile, sarcina de a demonstra acest fapt pe bază de documente justificative îi incumbă; sarcina organelor de inspecție fiscală de a le verifica (or, în lipsa prezentării documentelor justificative, în mod corect și legal motivația organelor de control fiind raportată la neprezentarea de către petentă a mijloacelor de probă, solicitate expres în timpul inspecției fiscale).

Învederăm că în motivarea contestației, petenta nu a prezentat niciun mijloc de probă suplimentar, deși art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală reglementează dreptul contestatorilor de a prezenta în motivarea contestației „probe noi în susținerea cauzei”,

petenta limitându-se la o simplă analiză pur teoretică, ignorând faptul că normele legale fiscale (atât cele principale - Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, cât și cele secundare - Legea contabilității, de exemplu) fac trimitere la necesitatea justificării deductibilității cheltuielilor cu documente justificative.

În ceea ce privește refuzul organelor de a permite petentei **exercitarea dreptului de deducere a TVA** raportat la susținerile inspecției fiscale și la motivele din contestația formulată (în lipsa prezentării de documente justificative care să mozeze faptic și legal exercitarea acestui drept), se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei coroborat cu susținerile părților, nu rezultă că bunurile și serviciile achiziționate au contribuit la realizarea de valoare adăugată care să se regăsească în activitatea desfășurată de petentă, motiv pentru care documentele prezentate nu îndeplinesc condiția de fond, respectiv a achiziționării acestor bunuri și servicii în folosul operațiunilor impozabile și taxabile ale societății, ca urmare, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în sumă totală de ... lei și nici dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de ... lei.

În ceea ce privește afirmatia societății potrivit căreia acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționată de deținerea unor documente justificative suplimentare față de factură chiar dacă în unele cazuri a prezentat astfel de documente, iar autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare atâta timp cât exista dovezi care atestă, în mod rezonabil, faptul că serviciile au fost efectiv prestate în scopul activităților taxabile și că, prin refuzul dreptului de deducere se creează o sarcină suplimentară nejustificată, iar petenta nu este eliberată integral de sarcina TVA cu încălcarea condiției de bază a sistemului comun al TVA privind deducerea, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin neprezentarea documentelor solicitate de organele de inspecție, contestatara nu a făcut dovada că achizițiile respective au fost efectuate în vederea utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile.

Mai mult, se reține **jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție care impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul **C-85/95 JR**, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că **distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA** (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul **C-110/94 Inzo**, se face trimitere la paragr. 24 din cazul **C-268/83 R**, unde Curtea a stabilit ca **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/**

CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, **principiul prevalenței substanței asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, a **condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină desfășurarea activității economice pentru a avea dreptul de deducere a achizițiilor.

Obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea scopului unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoana să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Se reține ca prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv, art.297 alin.4 lit.a și art.299 alin.1 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile.

În același timp, contractarea unor bunuri și servicii și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor bunuri și servicii de către o societate nu este suficientă pentru a demonstra realizarea de operațiuni taxabile, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art.146 din Vechiul Cod fiscal, respectiv art. 299 din Noul Cod fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. ... alin. (2) teza întâi din Vechiul Codul fiscal, respectiv art. 297 alin. (4) din Noul Cod fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "*dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...).*"

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

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că invocarea nerespectării principiului neutralității nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât jurisprudența europeană CJUE lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, petenta a beneficiat de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nu a demonstrat cu documente că achizițiile de bunuri și servicii au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel încât să rezulte fără echivoc îndeplinirea condiției de fond impusă de legiuitor.

De altfel, învederăm că inspecția fiscală a fost efectuată în temeiul prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care la art.113 alin.(2) prevede modul de efectuare a inspecției fiscale, respectiv aceasta procedează la:

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

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

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

Din cele de mai sus, se poate observa că verificarea a fost efectuată cu respectarea procedurilor prevederilor legale, contribuabilul invocând nerespectarea unor principii juridice care consacră stabilitatea și limpezimea prevederilor legale și a hotărârilor judecătorești, deși în speță litigiul constă în nemulțumirea contribuabilului privind efectuarea unei verificări fiscale în temeiul unor prevederi legale constante, coerente și accesibile.

Se reține că **în timp ce principiile juridice se referă la cauze**, exprimând faptul că, contribuabilii trebuie protejați contra unei insecurități pe care dreptul riscă s-o creeze prin adoptarea unor prevederi legale neclare, incoerente, neinteligibile sau prin hotărâri judecătorești contradictorii, **în speță, contribuabilul este nemulțumit de efectele unor prevederi legale clare, respectiv de verificarea fiscală căreia i-a fost supus și care a determinat obligații fiscale în sarcina sa.**

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau prestări de servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește **jurisprudența europeană invocată în susținerea contestației**, aceasta nu este relevantă stării de fapt dedusă judecății, pentru următoarele motive:

∞ Referitor la Cauza **C 95 și C 96/07, Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova (c-95 și C96/07)**, se reține că în ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede că persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220 - 236 și cu art. 238 - 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei (invocat și de petentă în contestație) impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Subliniem că potrivit CJUE - Cauza C 95 și C 96/07, Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova (c-95 și C96/07), nerespectarea de către o persoană impozabilă a formalităților impuse de un stat membru în temeiul art.18 alineatul 1 litera d din A șasea directivă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere, din moment ce în temeiul principiului neutralității fiscale, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor trebuie să fie acordată DACĂ cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile. (or, în cauza supusă soluționării petenta nu a demonstrat îndeplinirea condiției de fond, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced).

∞ Referitor la Hotărârea CJUE din Cauza C-... /14 emisă în cazul PPUH Stehcemp facem trimitere la **pct.67 din H.G. nr.1/2016** privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dat în explicitarea art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art.297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”

„(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-... /14 PPUH.” se reține că **jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) din pct.67 din Norme** ce include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-... /14 PPUH și care prevede că *”organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”* or, în cazul în speță nu se poate vorbi despre invocarea dreptului de deducere a TVA în mod fraudulos sau abuziv.

Ca atare, invocarea de către contestatară a prevederilor Hotărârii CJUE emisă în cazul PPUH Stehcemp nu este incidentă cazului în speță având în vedere că litigiul

analizat se referă la dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru operațiuni considerate suspecte. Or, în cazul în speță nu se pune problema că achizițiile efectuate de petentă ar fi suspecte, respectiv nereale ci, așa cum s-a analizat în cuprinsul prezentei decizii, societatea nu a făcut dovada cu documente că aceste servicii au fost efectuate în beneficiul societății din România.

Faptul că potrivit acestei hotărâri se poate acorda dreptul de deducere a TVA datorată sau achitată în condițiile în care este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor, fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine și aspectul conform căruia această persoană știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere nu se aplică speței în cauză nefiind în discuție existența vreunei fraude sau neidentificarea operatorului economic.

∞ Referitor la Cauza C 95 și C 96/07, *Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova (c-95 și C96/07)*, referitor la argumentul conform căruia pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, este suficienta îndeplinirea condițiilor de fond și de formă prevăzute de legislație, **nefiind necesară prezentarea altor documente suplimentare pentru justificarea prestării și invocarea cauzelor conexe C-80/11 și C-142/11 - Mahagében kft și Direcția regională de impozite**, pe de o parte și, respectiv, **domnul Dávid și Direcția regională de impozite**, pe de altă parte, prin care la pct.2 se concluzionează *"Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat"* nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, rezultă că **petenta nu a prezentat documente care să justifice serviciile facturate și nu conțin informații din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale petentei**. Astfel, nu este respectată condiția de fond prevăzute de legea fiscală internă, inclusiv de Directiva de TVA 112/2006, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

Pe cale de consecință, în cazul supus analizei, spețele invocate de petentă nu se circumscriu aspectelor legale incidente, în fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a prezentat documente justificative care să demonstreze îndeplinirea condiției de fond pentru deducerea TVA, rezultând astfel că operațiunile în cauză nu sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Or, în vederea demonstrării achiziției de bunuri/servicii în scopul operațiunilor taxabile, petenta trebuie să prezinte documente justificative, având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că

trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului, pentru realizarea de operațiuni taxabile, în acest sens fiind și Decizia nr. 1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care exercita deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Mai mult, se reține că însăși Directiva 2006/112, art.168 se referă la faptul că persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA în condițiile în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile, contestatara interpretând eronat aceste prevederi.

Având în vedere cele reținute mai sus, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, si **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, pentru **cheltuielile aferente anilor 2014, 2015, 2017 și 2018, respectiv:** în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții (anul 2014), în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de consultanță (anul 2015), în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță (anul 2017), în sumă totală de ... lei, reprezentând achiziții de bunuri - mașină de spălat, băuturi alcoolice etc (anul 2017), în sumă de ... lei, reprezentând achiziții de servicii de construcții, cazare, consultanță (anul 2018) și în sumă totală de ... lei, reprezentând achiziții de bunuri - covoare, plase etc (anul 2018) și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar și pentru **TVA în sumă de ... lei** aferentă unor facturi de achiziții de prestări servicii construcții, servicii de cazare, **respectiv TVA în sumă de ... lei** aferentă unor facturi de achiziții materiale de construcții, covoare, băuturi alcoolice, mașina de spălat, uși etc. stabilită pentru perioada 01.01.2014-30.04.2019.

III.1.B.b) Referitor la:

- **impozitul pe profit** rezultat din diferența de impozit pe profit înregistrat conform evidenței financiar contabile și nedeclarat autorității fiscale, în sumă de ... lei (anul 2014) și ... lei (anul 2015);

- **TVA în sumă de... lei** rezultată din existența unor informații contradictorii privind TVA deductibilă înscrisă în jurnalele de cumpărări față de deconturile de TVA înregistrate la autoritatea fiscală,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la legalitatea stabilirii acestor diferențe în condițiile în care constatările inspecției fiscale au avut la bază neconcordanțele dintre evidența financiar contabilă a petentei și declarațiile depuse la autoritatea fiscală raportat la faptul că în contestație nu sunt aduse motive suplimentare referitor la această stare de fapt fiscală.

În fapt, în perioada verificată petenta a depus declarații speciale la autoritatea fiscală fără a avea în vedere informațiile din propria sa evidență financiar contabilă, respectiv din jurnalele de cumpărări în cazul taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, cu ocazia verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit la nivelul anului 2014 o diferență în sumă de ... lei reprezentând o diferență pozitivă calculată la nivelul Registrului de evidență fiscală și la nivelul Balanței de verificare aferente lunii decembrie 2014 față de datele înscrise în Declarația 101.

În mod similar, la nivelul anului 2015, organele de control au stabilit o diferență pozitivă în sumă de ... lei în conformitate cu prevederile art. 19 și art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată există diferențe de TVA aferentă jurnalelor de cumpărări și TVA dedusă prin deconturile lunare de TVA, astfel:

- în luna februarie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii februarie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă suma declarată sub valoarea din evidența contabilă aferentă lunii ianuarie 2014, iar suma de ... lei reprezintă diferența declarată suplimentar fără a avea la bază documente justificative;

- în luna aprilie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii aprilie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna iulie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii iulie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna septembrie 2014, conform jurnalului de cumpărări, societatea petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii septembrie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna decembrie 2014, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii decembrie 2014 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna octombrie 2015, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii octombrie 2015 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna aprilie 2016, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii aprilie 2016 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna ianuarie 2017, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii ianuarie 2017 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna martie 2017, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii martie 2017 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA;

- în luna februarie 2018, conform jurnalului de cumpărări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în sumă de ... lei, iar în decontul aferent lunii februarie 2018 declară o TVA dedusă în sumă de ... lei, rezultând o diferență de ... lei în plus în decontul de TVA.

Pe cale de consecință, în lipsa prezentării unor documente justificative care să confirme dreptul petentei de a beneficia de posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma totală de... lei reprezintă TVA fără drept de deducere, în temeiul prevederilor art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.299 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitor la impozitul pe profit:

- art.19 alin.(1):

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

- art. 34 alin. (1)

„ART. 34 Declararea și plata impozitului pe profit

(1) Declararea și plata impozitului pe profit, cu excepțiile prevăzute de prezentul articol, se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la [art. 35](#).”

Referitor la TVA, sunt incidente prevederile conținute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (anterior anului 2016) - art. 146 alin. (1) lit.a) care stipulează

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 155](#), 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;”, respectiv art.299, alin.(1), lit.a) din Legea 327/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019, care stipulează:

„(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;”

Învederăm că dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează expres că:

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

În timp ce Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, declararea creanțelor fiscale fiind inclusă în administrarea creanțelor fiscale.

Or, relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, conform alin. 2 al art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală „Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate. ”.

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au identificat neconcordanțe atât în materia impozitului pe profit, cât și în materia TVA.

Obligația de a depune declarații fiscale este instituită prin Codul de procedură fiscală, atât prin OG nr. 92/2003, republicată - Titlul V „Declarația fiscală”, aplicabilă până la 31.12.2015, cât și prin Legea nr. 207/2015, aplicabilă începând cu data de 01.01.2016, declarația fiscală fiind „actul întocmit de contribuabil/plătitor, în condițiile și situațiile prevăzute de lege, reprezentând declarația de impunere și declarația informativă”, iar declarația de impunere reprezintă actul întocmit de contribuabil/plătitor care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile sociale datorate, în cazul în care, potrivit legii, **obligația calculării acestora revine contribuabilului/plătitorului;**

b) impozitele, taxele și contribuțiile sociale colectate, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a plăti sau, după caz, de a colecta și de a plăti impozitele, taxele și contribuțiile sociale;

c) bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impozitare, dacă legea prevede declararea acestora.

În ceea ce privește diferențele de impozit pe profit aferent anilor 2014 și 2015, în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei, raportat la starea de fapt fiscală - constatarea inadvertențelor între evidența fiscală a petentei comparativ cu datele înscrise în Declarația privind impozitul pe profit cod (101), având în vedere faptul că declarația trebuie să reflecte în mod fidel datele din evidența contabilă rezultă că în

mod corect și legal organele de inspecție fiscală au corelat declarația privind impozitul pe profit cod cu datele din evidența contabilă a petentei, în considerarea art. 113 alin. (1) din Codul de procedură fiscală care indică unul dintre obiectivele inspecției fiscale **„verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale”**.

Referitor la TVA în sumă de... lei rezultată din existența unor informații contradictorii privind TVA deductibilă înscrisă în jurnalele de cumpărări față de deconturile de TVA înregistrate la autoritatea fiscală, rezultă că în jurnalul de cumpărări petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pentru o sumă mai mică decât cea înscrisă în decontul aferent lunii respective, rezultând o diferență în plus în decontul de TVA; astfel, petenta înscrie în decont o TVA deductibilă care nu are corespondent în evidența sa fiscală nici măcar la nivel scriptic, cu atât mai puțin în ceea ce privește obligativitatea justificării exercitării posibilității dreptului de deducere a TVA (sens în care facem trimitere la argumentația de la pct. III.a), reluarea acesteia fiind redundantă).

Pe cale de consecință, raportat la **neconcordanțele** identificate de organele de inspecție fiscală în legătură cu modul de declarare a impozitului pe profit, respectiv a TVA, rezultă că în mod corect și legal inspecția fiscală a stabilit la nivelul anului 2014 o diferență de **impozit pe profit în sumă de ... lei**, reprezentând o diferență pozitivă calculată la nivelul Registrului de evidență fiscală și la nivelul Balanței de verificare aferente lunii decembrie 2014 față de datele înscrise în Declarația 101, **respectiv în sumă de ... lei** la nivelul anului 2015, iar **în ceea ce privește TVA**, în lipsa prezentării unor documente justificative care să confirme dreptul petentei de a beneficia de posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, stabilindu-se în mod corect și legal că suma totală de... lei reprezintă **TVA fără drept de deducere**, în temeiul prevederilor art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art.299 alin.(1) lit.a) din Legea 327/2015 privind Codul Fiscal, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată** contestația, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015.

III.1.B.c) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reprezentând “Regularizări de taxă dedusă” înscrise în deconturile depuse la autoritatea fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezintă TVA fără drept de deducere, în condițiile în care petenta nu a prezentat niciun mijloc de probă care să justifice efectuarea acestor regularizări.

În fapt, în perioada verificată petenta a depus la autoritatea fiscală o serie de deconturi de taxă pe valoarea adăugată, din care a rezultat următoarele:

- în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii august 2014, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2014 petenta a înscris la rândul 32 **“Regularizări de taxă dedusă”**, suma de ... lei;

- în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii aprilie 2015, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2015 petenta a înscris la rândul 32 **“Regularizări de taxă dedusă”**, suma de ... lei;

- în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii iulie 2015, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2015 petenta a înscris la rândul 32 “Regularizări de taxă dedusă”, suma de ... lei;

- în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent lunii iunie 2017, înregistrat cu nr. INTERNT- 121436204-2017 petenta a înscris la rândul 32 “Regularizări de taxă dedusă”, suma de ... lei;

- petenta a înregistrat factura de corecție nr.... /01.04.2018, corecție la factura nr.... /28.04.2016 în suma de... lei înscris în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii aprilie 2018, înregistrat cu nr. INTERNT- ... -2018 la rândul 32- “Regularizări de taxa dedusa” cu suma de ... lei, astfel rezultând o diferență de ... lei în plus față de TVA aferentă corecției pentru care societatea avea drept de deducere, suma pentru care nu a prezentat justificări.

Cu ocazia inspecției fiscale, urmare a faptului că petenta nu a prezentat motive care să justifice regularizările efectuate, respectiv legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA, organele de control au stabilit că suma de ... lei reprezentând suma regularizărilor înscrise în deconturile în cauză reprezintă TVA fără drept de deducere.

În drept, sunt incidente prevederile conținute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (anterior anului 2016) - art. 146 alin. (1) lit.a) care stipulează

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 155](#), 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;”, respectiv art.299 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, **pentru perioada 01.01.2016-30.04.2019**, care stipulează:

„(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;”

De asemenea sunt incidente prevederile art. 134, art. 1341, art. 137, art. 156 alin. (1) și art. 1562 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art. 134 - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). (...)”

“Art. 134¹ - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

”Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

“Art. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.”

“Art. 156² Decontul de taxă

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Prevederi similare se regăsesc și în Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, respectiv art. 280 alin. (1) și (3), art. 281 alin. (1), art. 286, art. 321, art. 323.

Totodată, potrivit prevederilor art. 102 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia.”

Pe cale de consecință, în considerarea normelor legale precitate, rezultă că în sarcina contribuabililor a fost instituită obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, pe baza evidențelor contabile și fiscale a cărei obligații le revine potrivit art. 108 Cod procedură fiscală:

„ART. 108 Obligația de a conduce evidența fiscală

(1) în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale datorate, contribuabilul/plătitorul are obligația să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

(...) (3) Sunt evidențe fiscale registrele, situațiile, precum și orice alte înscrisuri care, potrivit legislației fiscale, trebuie întocmite în mod obligatoriu în scopul stabilirii stării de fapt fiscale și a creanțelor fiscale, cum ar fi: jurnalul pentru vânzări, jurnalul pentru cumpărări, registrul de evidență fiscală.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.202, rezultă că organele de control au solicitat administratorului petentei în data de 22.04.2021 o Notă explicativă cu privire la sumele înregistrate pe regularizări în deconturile de TVA aferente perioadei verificate, însă acesta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme legalitatea acestui algoritm de lucru, nerezultând astfel proveniența regularizărilor de taxă pe valoarea adăugată înscrise de petentă la rândul 32 "Regularizări de taxă dedusă" din deconturile mai sus precizate.

Învederăm că nici în procedura administrativă de soluționare a contestației petenta nu a depus niciun mijloc de probă în legătură cu acest capăt de cerere care să clarifice proveniența sumelor și rațiunea legală pentru care ar da legitimitate acestor sume reprezentând regularizări de taxă dedusă, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut acest drept la art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală.

În consecință, argumentația petentei referitoare în principal la exercitarea dreptului de deducere a TVA, cu ignorarea stării de fapt fiscale constatate de inspecția fiscală - inadvertențe între deconturi și evidența fiscală, dublate de neprezentarea mijloacelor de probă conform Codului de procedură fiscală - rămâne la nivel de „*simple afirmații*” în condițiile în care 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 „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare - dreptul comun în materie.

Sublinem că și în dreptul special - Codul de procedură fiscală, se regăsesc dispoziții legale care instituie sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale contribuabilului - a se vedea art.73 alin.(1).

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ... lei.**

III.1.B.d) Referitor la cheltuiala în sumă de ... lei cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara este dacă în mod corect și legal societatea petentă a considerat această cheltuială deductibilă, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prezenta nu deține documente justificative din care să rezulte activele cedate.

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă cheltuieli deductibile cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe în sumă de ... lei.

În timpul inspecției fiscale organele de control au constatat că petenta nu deține documente justificative din care să rezulte activele cedate, motiv pentru care au făcut aplicațiunea art. 25 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare stabilind că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2016.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Articolul 25

Cheltuieli

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

(...) c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;

3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;

4. alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

5. subprodusele de origine animală, nedestinate consumului uman, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-3, dacă eliminarea acestora este efectuată potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

6. produsele agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirigarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

7. alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-6, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit, potrivit legii;”

Față de prevederile legale de mai sus, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, nu sunt deductibile; legiuitorul reglementează situațiile/condițiile în care dobândesc caracter deductibil la calculul profitului impozabil - enumerate în mod expres la lit. c) pct. 1 - 7, mai sus citate.

Din analiza contestației formulate, rezultă că în legătură cu acest capăt de cerere **petenta nu a precizat argumente de fapt și de drept** care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

De altfel, constatările organelor de control au avut ca punct de pornire înregistrările petentei care conform art. 6 din Legea contabilității trebuiau să aibă la bază un document justificativ.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, în timpul inspecției fiscale reprezentantului petentei i-au fost solicitate punctual documente justificative - a se vedea adresa denumită „*Solicitare documente*” nr. ... /19.03.2021, însă nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia formulării contestației, petenta nu a depus în

probațiune mijloace de probă care să justifice scoaterea mijloacelor fixe din gestiune cu posibilitatea stabilirii ca deductibile a cheltuielilor aferente și implicit diminuarea corespunzătoare a impozitului pe profit datorat bugetului consolidat al statului.

Or, pentru acordarea deductibilității unor cheltuieli privind scoaterea din gestiune a unor mijloacele fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, legiuitorul a impus obligația ca lipsa în gestiune ori degradarea să fie din motive „*neimputabile*”.

Învederăm că așa cum s-a reținut în RIF F-TM .../27.04.2021, petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte activele cedate, organele de inspecție fiscală aflându-se în imposibilitatea verificării amortizării (dacă s-a realizat integral sau parțial, verificarea valorii fiscale neamortizabile, dacă este cazul, existența unei reevaluări a unui mijloc fix etc.).

Prin urmare, în lipsa identificării activelor cedate, rezultă că petenta nu a demonstrat însăși condiția obligatorie impusă de art. 25 alin. (4) lit. c) referitoare la existența unor motive „*neimputabile*”.

De altfel, majoritatea argumentației petentei vizează motive din sfera TVA, or acest capăt de cerere vizează impozitul pe profit, situație în care argumentele sale trebuiau să aibă în vedere această categorie de impozit.

Jurisprudența europeană din materia TVA neavând nicio relevanță în legătură cu stabilirea deductibilității unor cheltuieli privind mijloacele fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, pentru care petenta nu a respectat condiția impusă de Codul fiscal la art. 25 alin. 4 litc.) de a nu-i fi imputabile, nici nu a demonstrat că se încadrează în vreuna din situațiile exprese enumerate la lit. c) pct. 1 - 7, respectiv:

- **bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;**

- **bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;**

- **bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;**

- alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

- subprodusele de origine animală, nedestinate consumului uman, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-3, dacă eliminarea acestora este efectuată potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

- produsele agroalimentare, devenite improprie consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirijarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

- alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-6, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit, potrivit legii.

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 :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se

face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

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

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

„Art. 249 Sarcina probei

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Așa cum rezultă din interpretarea normei legale precitate, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale incumbă, în primul rând, contribuabilului, doar în situația în care contribuabilul nu dovedește „*actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale*”, organul fiscal „*are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*”.

Or, raportându-ne la starea de fapt constatată în cauză, faptul că **petenta se prevalează** în pretenția considerării deductibile la calculul profitului impozabil a cheltuielii în sumă de ... lei cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe doar de **prezentarea evidenței contabile fără a deține documente justificative** de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să justifice scoaterea mijloacelor fixe din gestiune prin raportare la dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. c) Cod fiscal, fără a deține documente justificative astfel cum sunt reglementate de Codul fiscal (situație de calamitate naturală sau sau forță majoră, în condițiile stabilite prin normele de aplicare ale Codului fiscal, existența unor contracte de asigurare pentru bunurile/mijloacele fixe amortizabile, situația degradării calitative pentru care se face dovada distrugerii bunurilor/mijloacele fixe amortizabile), rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezentând cheltuiala cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe are caracterul unei cheltuieli nedeductibile.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 în legătură cu cheltuiala în sumă de ... lei cu scoaterea din gestiune a unor mijloace fixe, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.1.B.e) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă societatea petentă poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care, la data emiterii facturilor, societatea emitentă nu figura în Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

În fapt, în luna mai 2015, X S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în facturi emise de ... S.R.L., societate neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2014, conform bazei de date ANAF.

În drept, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

- art.... alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile;”

- art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, conform căruia:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, [...]”;

- art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]”.

Față de prevederile legale mai sus enunțate se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite, cumulativ, două condiții, respectiv:

- condiția de formă care presupune prezentarea de către contribuabili a unei facturi în original care să cuprindă toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5), din Codul fiscal;

- condiția de fond care presupune ca societatea să facă dovada cu documente că achizițiile înscrise în facturi au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, potrivit prevederilor art.11 alin.(1⁴) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“Articolul 11

(1⁴) Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că **beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal și au fost înscrși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective.**

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că starea furnizorului ... S.R.L., la data tranzacțiilor, este de societate neplătitoare de TVA din data de **01.08.2014** - achizițiile efectuate de petentă fiind în luna mai 2015.

Raportat la principiul general de drept *tempus regit actum*, rezultă că analiza tranzacțiilor se face în funcție de **starea juridică a firmei furnizoare de la data efectuării tranzacțiilor**, în cauza supusă soluționării din verificarea bazei de date ANAF a rezultat că ... **S.R.L. este o societate neplătitoare de TVA începând cu data de 01.08.2014**, motiv pentru care, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are dreptul de deducere a TVA pentru suma de ... lei nerespectând astfel prevederile art.126 alin.(1) lit.c) și art.146 alin.(1) lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Pe cale de consecință, în considerarea celor de mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la stabilirea unei TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, motiv pentru care în legătură cu **acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.1.B.f) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este dacă aceasta se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.

În fapt, în luna aprilie 2018 petenta a înregistrat factura de corecție nr. 2/01.04.2018 emisă de firma ... S.R.L. - in insolvents, RO... , corecție la factura nr. ... /28.04.2016 în sumă de... lei TVA emisă cu cota de TVA de 20%.

Urmare a verificărilor efectuate de către echipa de inspecție fiscală, s-a constatat că factura a fost emisă eronat cu cota de 20% pentru anul 2018, cota de TVA corectă pentru anul 2018 fiind de 19% conform prevederilor art. 291 alin. (1) lit.b) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta având drept de deducere doar pentru suma de ... lei, astfel s-a stabilit că suma de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă TVA fără drept de deducere.

Pentru aceste sume, societatea petentă nu aduce argumente în fapt și în drept din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.(...)”

De asemenea, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) care enumeră condițiile de formă pe care trebuie să le îndeplinească o contestație formulată în condițiile Titlului VIII, respectiv:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

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

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

„2.5. 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 petenta trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în totalitate obligațiile suplimentare de natura TVA stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../27.04.2021, nu aduce argumente referitoare la acest capăt de cerere respectiv motive de fapt și de drept și nici nu prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

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:

„ART. 276 Soluționarea contestației

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

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

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

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

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia 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 [...] 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.... alin.(1) din Codul de procedură fiscală [...]".

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației.

Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecătii.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecătii.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Se reține faptul că societatea contestatară, deși contestă în integritate decizia de impunere, în legătură cu acest capăt de cerere petenta nu prezintă o altă stare de fapt decât cea constatată de inspecția fiscală, respectiv nu invocă nicio normă legală care să confirme cota indicată în factura de corecție, neprezentând argumente referitoare la acest capăt de cerere care a determinat stabilirea unei TVA suplimentare în sarcina sa.

Referitor la jurisprudența invocată în contestație, învedereăm că aceasta nu este prezentată punctual pentru fiecare stare de fapt fiscală care a determinat stabilirea unor obligații suplimentare în sarcina petentei, însă în mod special raportat la acest capăt de cerere nu are nicio relevanță în legătură cu stabilirea cotelor de taxă, nefiind identificată nicio corelație între situațiile prezentate și analizate în cuprinsul hotărârilor CJUE și situația de fapt a petentei care a generat o TVA în sumă de ... lei.

Pe cale de consecință, cu privire la TVA nedeductibilă în sumă totală de ... lei pentru care nu se aduc argumente, **se va respinge contestația ca nemotivată** în baza 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 OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.2. În ceea ce privește Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere emisă de A.J.F.P. Timiș și Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând penalități de nedeclarare emise de A.J.F.P. Timiș, se rețin următoarele:

III.2.1. Cauza supusă soluționării este dacă Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, contestată, mai poate produce efecte juridice în integralitatea ei, în condițiile în care parte din penalități de nedeclarare au fost corectate în sensul stabilirii unor diferențe în minus în quantum total de ... lei, prin decizii de corecție.

În fapt, prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de A.J.F.P. Timiș, în temeiul art. 98 lit. c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au calculat penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de ... lei, aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../10.05.2021, așa cum rezultă din anexa acestei decizii.

De asemenea, A.J.F.P. Timiș a emis decizii de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale, comunicate la data de 20.05.2021, astfel:

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de 2 lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;
- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

suma totală fiind în quantum de ... lei, sumă cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare.

În drept, art.1 pct.37, art.93, art.268 și art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii deciziei, stipulează:

„Art.1 - Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală”,

iar creanțele fiscale se stabilesc conform art. 93(2):

„(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

„Art.268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu.

Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

„Art.269 - (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Timiș prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, au stabilit în sarcina societății X S.R.L. penalități de nedeclarare în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite prin Decizia de impunere nr. F-TM .../10.05.2021.

Urmare reanalizării dosarului fiscal al societății X S.R.L., Serviciul evidență pe plătitor persoane juridice din cadrul A.J.F.P. Timiș a emis decizii de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale:

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de 2 lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare;

- nr. ... /14.05.2021 prin care s-au stabilit diferențe în minus de ... lei reprezentând penalități de nedeclarare,

prin care, a scăzut obligațiile fiscale stabilite inițial prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, deciziile de corecție fiind comunicate petentei la 20.05.2021.

Motivul de fapt indicat în cuprinsul acestor decizii este „Corecție penalități de nedeclarare instituite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. ... /14.05.2021”.

De asemenea, în cuprinsul deciziilor de corecție s-a precizat că „Diferențele de impozit, taxă sau contribuție stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale (în minus) precum și obligațiile accesorii (în minus) **diminuează** obligațiile în condițiile legii.”

În consecință, urmare corecțiilor survenite prin emiterea la data de 14.05.2021 a Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale, mai sus enumerate, Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale

acesorii reprezentând penalități de nedeclarare nu mai produce efecte integrale față de societatea X S.R.L., fiind modificată, astfel că D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul Soluționare Contestatii 2 constată ca **fiind rămasă fără obiect** contestația formulată împotriva Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în legătură cu suma totală de ... lei, sumă cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidente în speță, se reține că în legătură cu suma totală de ... lei, sumă cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare stabilite prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, contestată în integralitatea ei, ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii de impunere care nu mai produce efecte juridice referitor la acest debit, astfel încât contestația formulată de petentă este **lipsită de obiect în ceea ce privește suma totală de ... lei**, fapt pentru care în baza art.279 alin.6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și potrivit pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“11.6. Soluțiile asupra contestațiilor nu sunt prevăzute limitativ.”

pentru suma totală de ... lei, sumă cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare stabilite prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, se constată **rămânerea ca fără obiect a Deciziei nr. ... /14.05.2021** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, contestate.

III.2.2. În ceea ce privește Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare pentru diferența de ... lei (... lei - ... lei), emise de A.J.F.P. Timiș, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă accesoriile sunt datorate în cuantumul stabilit, în condițiile în care, accesoriile urmează soarta obligațiilor principale.

Din analiza contestației formulate, rezultă că argumentul invocat de petentă care o îndreptățește la anularea deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii îl reprezintă faptul că deoarece împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 a formulat contestație care în opinia justifică nelegalitatea obligațiilor fiscale principale, rezultă că și obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv penalități de nedeclarare sunt, de asemenea, nelegale.

Astfel, în condițiile în care contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../27.04.2021 emisă de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală a fost respinsă, în considerarea dispozițiilor art. 50 alin. 2 Cod procedură fiscală și în baza principiului general de drept *accessorium sequitur principale*, **va fi respinsă ca neîntemeiată și contestația referitoare la obligațiile fiscale accesorii stabilite astfel:**

- prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, din care:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
 - ... lei - dobânzi aferente TVA;
 - ... lei - penalități de întârziere aferente TVA.
- prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare în sumă totală de ... lei [... lei (suma totală stabilită prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare) - ... lei (respinsă ca fără obiect)], în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015, citate în cuprinsul prezentei.

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

DECIDE :

- **constatarea ca fiind rămasă fără obiect** a contestației formulate împotriva Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare emisă de A.J.F.P. Timiș pentru **suma totală de ... lei** cu care au fost diminuate penalitățile de nedeclarare stabilite prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, în condițiile în care aceasta a fost revizuită prin Deciziile de impunere nr. nr. ... /14.05.2021, nr. ... /14.05.2021, nr. ... /14.05.2021, nr. ... /14.05.2021, nr. ... /14.05.2021, nr. ... /14.05.2021 și nr. ... /14.05.2021 privind obligațiile fiscale stabilite în urma corecțiilor evidenței fiscale.

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de X S.R.L. - în insolvență, împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../27.04.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.2021, pentru suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../27.04.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../27.04.2021 de A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

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

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și a Deciziei nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale

accesorii reprezentând penalități de nedeclarare, emise de A.J.F.P. Timiș - Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de ... lei, stabilită astfel:

- ... lei prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, din care:

- ... lei - dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei - dobânzi aferente TVA;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA;

- ... lei prin Decizia nr. ... /14.05.2021 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L. - în insolvență,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Administrare Venituri Contribuabili Mijlocii,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,