



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice - Timișoara



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Fax: +0256 499 332

### DECIZIA NR. 355/30.03.2021

privind soluționarea contestației formulate de **x SRL – în insolvență**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, cu privire la contestația formulată de **x SRL** - în insolvență, CUI x, cu sediul în x, nr.x, camera x, jud.x înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J x, și cu domiciliul procedural ales în x, str. x, nr.x, jud. x, prin administrator x, potrivit Procesului verbal nr.x, aflată în copie la dosarul cauzei.

**x SRL** – în insolvență contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, pentru suma de **x lei** reprezentând:

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

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **09.11.2020**, potrivit semnăturii împuternicitului societății de pe Adresa nr. x de înaintare a deciziei de impunere contestată, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **07.12.2020** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, pentru următoarele motive:

#### 1. Scurtă prezentare a situației de fapt

Societate arată că a fost supusă unei inspecții fiscale urmare a deschiderii procedurii insolvenței prin Sentința civilă nr.x/07.2020, termenul de efectuare a inspecției fiscale fiind în conformitate cu art.102 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Inspecția fiscală avizată prin AIF nr.x s-a efectuat în perioada 06.10.2020-20.10.2020, fiind finalizată la data de 20.10.2020, dată stabilită de organul de inspecție fiscală pentru discuția finală. La aceeași dată, 20.10.2020, cu încălcarea dispozițiilor art.130 alin.(5) Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală prin care au fost stabilite, în mod eronat, abuziv, nelegal și neîntemeiat obligații fiscale suplimentare în cuantum de x lei din care (i) suma de x lei reprezentând impozit pe profit pentru perioada 01.01.2014 - 30.01.2017 și (ii) suma de x lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.12.2014 - 01.06.2019.

Contestatarea menționează că, la data de 30 octombrie 2020 (dată la care încă nu se comunicase decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală remiterea acestor documente având loc la data de 09 noiembrie 2020) pentru respectarea efectivă și utilă a dreptului la apărare, în temeiul art.6 alin.(3), art. 9 alin.(1) și art.130 alin.(1) din Codul de procedură fiscală a solicitat, stabilirea unui termen rezonabil pentru discuția finală, cerere la care nu a primit niciun răspuns.

#### 2. Nelegalitatea procedurală și netemeinicia constatărilor din decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală

Stabilirea sumelor suplimentare prin încălcarea regulilor privind efectuarea inspecției fiscale și a celor privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili sume suplimentare. Stabilirea unor sume suplimentare ca urmare a unor erori materiale grave. Anularea Deciziei de impunere pentru nemotivare. Stabilirea sumelor suplimentare prin încălcarea obligației organului fiscal de a stabili în mod corect și complet situația de fapt.

2.1.Stabilirea sumei suplimentare de x lei cu titlu de TVA, pentru perioada 01.01.2014-08.10.2014, ca urmare a nerespectării perioadei fiscale supuse inspecției fiscale prin Avizul de inspecție fiscală nr.

x/.09.2020. Stabilirea sumei de x lei (x lei x 16%) și a sumei de x lei (afereantă facturii nr x în cuantum de x lei emisă de avocat x) ca urmare a unor erori materiale grave.

2.1.1. Stabilirea sumei suplimentare de x lei cu titlu de TVA, pentru perioada 01.01.2014-08.10.2014, ca urmare a nerespectării perioadei fiscale supuse inspecției fiscale prin Avizul de inspecție fiscală nr. x.

Societatea arată că, așa cum este menționat atât în decizia de impunere, cât și în raport, perioada verificată în baza Avizului de inspecție fiscală nr. x a fost distinctă în cazul TVA și a impozitului pe profit, astfel:

- pentru TVA, s-a verificat perioada 01.12.2014-01.06.2019
- pentru impozit pe profit, s-a verificat perioada 01.01.2014-30.01.2017.

Astfel, din analiza componentelor și constatărilor în baza cărora organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar cu titlu de TVA suma de x lei, acesta a extins fără temei inspecția fiscală și a stabilit sume suplimentare și pentru perioada anterioară datei de 01.12.2014. Suma de x lei, conform constatărilor de la pagina 18-20 a raportului se compune din:

- suma de x lei stabilită global pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, *„afereantă unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestării servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat, achiziții combustibil și alte servicii de la furnizori precum: x SRL, x SRL, Banciu x de avocat, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x, x SRL, x SRL (pentru care societatea nu deține situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, bonuri de consum, din care să rezulte ca aceste servicii si bunuri au fost folosite pentru nevoile societății”*.

- suma de x lei stabilită pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, organul fiscal apreciind că *„societatea x își deduce conform jurnalelor de cumpărări din lunile februarie și decembrie 2015, respectiv aprilie 2017 conform factura nr.x/06.02.2015 emisă de furnizorul x SRL, în suma totală de x de lei din care TVA în suma de x lei, factura nr. x în suma totală de x lei din care TVA x lei emisă de furnizorul x SRL, factura nr.x în suma totală de x lei din care TVA x emisă de x SRL și factura nr. x în suma totală de 40.098,24 lei din care TVA x lei emisă de x SRL, fără a avea facturile pe baza cărora s-a făcut înregistrarea în jurnalele de cumpărări și în evidențele contabile”*.

- suma de x lei - stabilită suplimentar întrucât organul de inspecție fiscală nu a intrat în posesia documentelor justificative și a evidenței contabile ale societății, în anii 2018 respectiv 2019;

- suma de x lei - stabilită suplimentar cu titlu de TVA deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2017 societatea înregistrează un sold debitor al contului 332 *„Servicii în curs de execuție”* în sumă de x lei pentru care nu există livrări/prestări ulterioare și

nici contract/comandă care să prevadă realizarea unor tranzacții în viitor (pct. 4, pag. 19-20 a RIF).

Pentru identificarea elementelor componente ale sumei stabilite suplimentar, contestatara menționează că organul fiscal face trimitere la Anexa 3 a RIF - Situația privind TVA fără drept de deducere.

Coroborând constatările de mai sus cu cele din Anexa nr. 3 a RIF „*Situație facturi nedeductibile fiscal în perioada 01.12.2014-30.06.2019*”, societatea susține că totalul TVA nedeductibilă din această anexă este de x lei și se compune din sumele de la pct. 1 și 2, pag. 18-19 a RIF, respectiv suma de x lei+x lei.

Din analiza Anexei nr.3 a RIF, societatea arată că, în mod eronat, abuziv și fără niciun temei legal, organul de inspecție fiscală a luat în calcul inclusiv sume anterioare datei de 01.12.2014 - perioada de debut a inspecției fiscale, stabilind sume suplimentare cu titlu de TVA în cuantum de x lei.

În susținere, contestatara invocă art.122 alin. (7) lit.c) din Codul de procedură fiscală, care dispune că Avizul de Inspecție Fiscală cuprinde obligațiile fiscale, alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, precum și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale iar conform Ordinului 3711/2015, în avizul de inspecție se vor nominaliza impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat care fac obiectul inspecției, precum și perioada supusă controlului pentru fiecare tip de impozit, taxă, contribuție și alte venituri ale bugetului general consolidat.

Astfel, societatea afirmă că organul de inspecție fiscală nu a emis avizul de inspecție fiscală pentru TVA decât începând cu data de 01.12.2014, suma de x lei a fost stabilită în mod nelegal fiind aferentă unei perioade fiscale anterioare (18.02.2014 - 08.10.2014) celei avizate și pentru care organul fiscal nu a fost împuternicit să efectueze inspecție fiscală, astfel încât se impune anularea deciziei de impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală pentru suma de x lei.

2.1.2. Organul de inspecție fiscală a majorat în mod artificial baza de impozitare cu suma de x lei prin înzecirea sumei din factura nr.x emisă de x SRL în cuantum de x lei considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pentru anul 2016. Stabilirea artificială a impozitului pe profit aferent în cuantum de x lei (x lei x 16%). Organul fiscal a majorat artificial TVA aferentă facturii nr.x emisă de x avocat cu suma de x lei, cuantumul facturii fiind de x lei, iar TVA în sumă de x lei.

Pentru anul 2016, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impozitare suplimentară în cuantum de x lei conform mențiunilor de la pag.11 a raportului de inspecție fiscală în condițiile în care, în absența unei

minime motivări a deciziei de impunere pentru anul 2016, această sumă nu poate fi identificată în actul administrativ fiscal.

În cadrul sumei de x lei, este inclusă și suma de x lei stabilită nelegal conform facturii nr.x în cuantum de x lei emisă de x SRL, reprezentând prestări de servicii pentru care organul de inspecție fiscală apreciază că societatea nu poate justifica necesitatea prestării, redând în continuarea contestației constatările organelor de inspecție fiscală.

Față de cele de mai sus, societatea afirmă că se impune anularea Deciziei de Impunere și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală pentru suma de x lei (x lei - x lei) precum și pentru impozitul pe profit aferent în cuantum de x lei (x lei x 16%), aceste sume fiind stabilite în mod artificial.

De asemenea, arată că în mod artificial a stabilit organul fiscal și suma de x lei aferentă facturii nr. x emisă de avocat x.

Contestatarea arată că potrivit anexei nr.3, organul fiscal a stabilit TVA nedeductibilă de x lei, în care este inclusă și suma de x lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturii nr.x, emisă de avocat x pentru suma de x lei, din care TVA în sumă de x lei.

O astfel de conduită a organului fiscal a condus la stabilirea artificială, eronată și abuzivă a unei sume suplimentare cu titlu de TVA în cuantum de x lei, motiv pentru care se impune anularea deciziei cu privire la această sumă.

2.2. Nelegalitatea constatărilor din Decizia de impunere și raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare în cuantum de x lei (impozit pe profit și TVA) aferente anului 2014, ca urmare prescrierii dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale pentru această perioadă. Confirmarea intervenirii prescripției prin Decizia 21/2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, obligatorie potrivit art. 521 alin. (3) C.pr.civ.

### 2.2.1. Situația de fapt și dispozițiile legale incidente

Suma de x lei stabilită în mod nelegal pentru anul 2014 se compune din (i) impozit pe profit în cuantum de x lei aferent unei baze impozabile suplimentare în cuantum de x lei și din (ii) TVA în cuantum de x lei, a fost stabilită atât prin încălcarea perioadei inspecției fiscale supuse controlului fiscal cât și cu încălcarea regulilor privind prescripția dreptului organului fiscal de a stabili sume suplimentare.

Societatea în continuarea contestației redă prevederile art. 91 alin. 1 și 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (aplicabil bationae temporis).

2.2.2. Pentru obligațiile fiscale în cuantum de x lei aferente anului 2014, termenul de prescripție era deja împlinit la data demarării inspecției fiscale

Societatea arată că inspecția fiscală la care a fost supusă a demarat la data de 06.10.2020. Cu toate acestea, în cuprinsul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală sunt prezentate constatări referitoare la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată ce vizează anul 2014, deși verificarea acestei perioade nu mai era posibilă ca urmare împlinirii termenului de prescripție la data de 31.12.2019.

Coroborând art.91 cu art.23 din Codul de procedură fiscală anterior, contestatara susține că termenul de prescripție pentru stabilirea creanțelor fiscale începe să curgă la data de 1 ianuarie a anului ulterior momentului la care s-a constituit baza de impunere a creanțelor fiscale în discuție. În mod evident nu declararea sau plata creanței fiscale este momentul care marchează termenul de prescripție, ci data nașterii creanței, adică momentul la care s-a constituit baza de impunere.

De asemenea, arată că în ceea ce privește momentul nașterii creanței fiscale, trebuie avut în vedere, în primul rând, faptul că, izvorul creanței fiscale și a obligației corelative acesteia este legea. Legea fiscală este cea care stabilește ce impozite trebuie plătite statului, cine și pentru ce materie impozabilă, precum și când trebuie ele plătite. Este vorba deci de faptul că legea determină elementele constitutive ale impozitului, care, reunite, dau naștere obligației de impozit.

Cu alte cuvinte, obligația fiscală își are izvorul în lege ceea ce înseamnă că nașterea impozitului și a obligației corelative nu depinde de voința părților raportului juridic fiscal în sensul de voință subiectivă, internă, așa cum se întâmplă, de regulă, în cazul raporturilor juridice civile în care obligația își are izvorul în convenția părților și care reprezintă manifestarea de voință a acestora cu scopul de a naște efecte juridice. În realizarea actului de impunere nici organul fiscal și nici contribuabilul nu manifestă o voință subiectivă, autonomă, cu scopul nașterii unei creanțe fiscale. În ceea ce privește organul fiscal, el exercită o competență obligatorie iar în ceea ce privește contribuabilul, el îndeplinește o obligație: aceea de a constata că elementele constitutive ale situației fiscale există și sunt îndeplinite condițiile legale pentru ca cel obligat la plata impozitului să fie declarat contribuabil pentru suma rezultată din aplicarea legii creatoare de impozit.

Consecința este aceea că titlul în care se individualizează creanța fiscală, fie declarație de impunere, fie decizie de impunere, reprezintă doar forma de materializare a creanței fiscale și a obligației corelative, dar care s-au născut în condițiile legii, respectiv atunci când condițiile impuse de lege sunt îndeplinite.

Ca urmare, actul de impunere nu este cel care creează (naște) creanța fiscală, ci este un act condiție, respectiv actul care condiționează aplicarea, într-un caz individual, a unei prevederi legale și care constată existența și întinderea dreptului de creanță fiscală. Cu alte cuvinte, atunci când condițiile de impunere prevăzute de legea creatoare de impozite sunt îndeplinite, fiscul sau contribuabilul este obligat să constate impozitul iar contribuabilul devine astfel debitorul impozitului. De asemenea, actul de impunere este și un act declarativ al unei creanțe care exista deja și care determină în mod formal și concret dreptul de creanță.

În fapt, actul de impunere (declarația contribuabilului sau decizia organului fiscal) se emite tocmai pentru că există o materie impozabilă pe care legiuitorul, prin dispozițiile edictate, o supune unui anumit impozit și, în plus, tot conform dispozițiilor legale, respectiva materie îndeplinește condițiile de a fi impusă, constând, de regulă, în momentul la care trebuie surprinsă materia impozabilă. Așadar, cauza impunerii este în lege, întrucât există un efect juridic născut în temeiul legii, acesta constând în nașterea creanței fiscale.

Codul de procedură fiscală prevedea, la art. 23, în ceea ce privește nașterea creanței fiscale și a obligației corelative, rezultând clar că momentul nașterii creanței fiscale este momentul prevăzut de lege pentru constituirea bazei de impozitare. Constituirea bazei de impozitare apare ca fiind ceea ce în doctrina de specialitate se numește faptul generator sau cauza generatoare/determinantă, adică faptul de care legea leagă nașterea impozitului sau traducerea juridică a faptului impozabil care este un fapt economic sau momentul la care legea fixează asieta (așezarea/stabilirea) sau reuniunea condițiilor de impunere prevăzute de lege.

Societatea arată că sunt trei momente distincte în „*viața*” creanței fiscale, înainte ca ea să ajungă în etapa de percepere:

- Nașterea creanței, respectiv momentul la care se realizează faptul generator al creanței sau, altfel spus, momentul la care se constituie baza de impozitare. Acest moment este stabilit de lege, motiv pentru care el mai poate fi definit și ca momentul la care se obiectivizează obligația fiscală individuală.

- Constatarea și formalizarea obligației fiscale și individualizarea ei într-un titlu de creanță care este fie o declarație a contribuabilului în cazul impozitelor care se stabilesc prin procedeul autoimpunerii (impunerea este făcută de însuși titularul materiei impozabile), fie o decizie de impunere în cazul impozitelor care se stabilesc prin procedeul răpunerii administrative (impunerea este făcută de organul fiscal). De regulă, formalizarea se desfășoară într-o perioadă care începe de la momentul nașterii creanței fiscale și până la data prevăzută de lege pentru depunerea declarației fiscale sau până la data emiterii deciziei de impunere. Această perioadă

este o perioada în care se realizează acțiunile necesare stabilirii creanței: inventarierea materiei impozabile, evaluarea ei, „lichidarea” (plata) impozitului, finalul fiind întocmirea titlului de creanță.

- Data la care titlul de creanță produce efecte față de contribuabil, care este după caz, fie data depunerii declarației de autoimpunere (data prevăzută de lege), fie data comunicării legale) a deciziei de impunere.

- Exigibilitatea creanței, respectiv momentul la care se împlinește scadența obligației fiscale și de la care creditorul fiscal are aptitudinea de a pretinde plata acesteia.

Așadar, între momentul nașterii creanței și momentul exigibilității, creanța fiscală este afectată de un termen suspensiv, fiind aptă de a fi plătită iar debitorul ei având aptitudinea de a o plăti. La împlinirea termenului suspensiv, adică a exigibilității, are loc trecerea de la aptitudinea debitorului fiscal obligația la aptitudinea creditorului fiscal de a pretinde plata creanței sale.

Societatea concluzionează că prin sintagma „*momentul constituirii bazei de impozitare*” ca fiind momentul nașterii creanței fiscale, se înțelege data la care, conform legii, această bază de impozitare și elementele care o compun sunt susceptibile de a fi determinate și evaluate în scopul „*lichidării*” impozitului. Aceasta înseamnă că pentru ca o creanță să se nască trebuie îndeplinite două condiții cumulative:

- existența elementului material, adică elementul sau elementele care, conform legii, intră în componența bazei de impozitare (ex. obținerea unui venit, efectuarea unei operațiuni, deținerea unui bun, etc.).

- existența elementului temporal, adică a momentului la care, potrivit legii, elementele care intră în componența bazei de impozitare trebuie surprinse și evaluate în vederea determinării bazei de impozitare. În concret, acest moment coincide cu sfârșitul perioadei fiscale, atunci când legiuitorul a definit o astfel de perioadă (ex. impozitul pe profit, impozitul pe venit) sau cu un moment fix (ex. taxa pe valoarea adăugată).

Având în vedere aceste aspecte generale, în ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit vechiului Cod fiscal, legiuitorul a reglementat următoarele elemente constitutive ale bazei de impozitare:

Materia impozabilă: profitul impozabil, determinat ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul obținerii veniturilor, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Perioada fiscală: anul fiscal, definit ca fiind, de regulă, anul calendaristic, an care se încheie la 31 decembrie a anului. Această perioadă are în vedere faptul că impozitul pe profit vizează situații caracterizate printr-un anumit grad de permanență (obținerea de venituri) care necesită o perioadă de referință pentru a putea fi stabilit, această perioadă de referință numindu-se și perioada impozabilă.



Ca urmare, în materie de impozit pe profit, societatea arată că sunt : (i) elementul material, substanțial, reprezentat de profitul (impozabil) obținut de un contribuabil și (ii) elementul temporal, reprezentat de sfârșitul anului fiscal. Reuniunea celor două elemente înseamnă îndeplinirea condițiilor constitutive ale bazei de impozitare și, pe cale de consecință, nașterea impozitului pe profit.

Cu alte cuvinte, arată că întrucât baza de impozitare se constituie din veniturile (impozabile) și cheltuielile (deductibile fiscal) aferente anului fiscal de impunere, rezultă, pe cale de consecință, că impozitul pe profit se naște la sfârșitul perioadei impozabile care coincide cu sfârșitul anului fiscal în care s-au realizat respectivele venituri și cheltuieli.

În concret, în ceea ce privește impozitul pe profit aferent anului 2014, potrivit Codului fiscal în vigoare la acea data, baza sa de impozitare rezultă din reuniunea următoarelor elemente:

- profitul impozabil (elementul material), determinat ca diferența între veniturile impozabile și cheltuielile deductibile, realizate în cursul anului 2014 (elementul temporal), respectiv în perioada 1 ianuarie - 31 decembrie inclusiv 2014, rezultatul reuniunii acestor elemente fiind nașterea, la 31 decembrie 2014 a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2014.

Faptul că legiuitorul a stabilit în sarcina contribuabilului, pe lângă obligația de a calcula impozit (care constă în calcularea bazei de impozitare constituită la sfârșitul perioadei fiscale și aplicarea, la aceasta a cotei de impozit), obligația de a-l declara până la data de 25 februarie sau, după caz, 25 martie a anului următor, data depunerii declarației nu reprezintă, din considerentele arătate mai sus, data nașterii impozitului pe profit, ea având doar rolul de a constata/individualiza impozitul. Ea are însă rolul de a se realiza condițiile necesare perceperii creanței, respectiv individualizarea creanței și a debitorului său.

Față de cele mai sus menționate, contestatara precizează că, în ceea ce privește dreptul organului fiscal de a stabili eventuale diferențe de impozit pe profit nedeclarate de contribuabil pentru anul fiscal 2014, acesta se prescrie în termen de 5 ani, termen care în cazul său, potrivit alin. (2) al art 91 din OG nr. 92/2003, a început la 1 ianuarie 2015 și s-a împlinit la 31 decembrie 2019.

Societatea susține că prin împlinirea termenului de prescripție organul fiscal a pierdut dreptul a mai stabili impozit pe profit pentru anul 2014, luând în considerare că, potrivit art.24 Cod de procedură fiscală, ca efect al împlinirii prescripției, s-a stins orice impozit de profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea menționează că, considerentele și concluziile prezentate în legătură cu nașterea impozitului pe profit sunt, în principiu, valabile și în cazul taxei pe valoarea adăugată, iar faptul că această categorie de creanță fiscală prezintă unele specificități în ceea ce privește regimul de stabilire, acestea

nu sunt de natură a influența momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție de 5 ani a dreptului organului fiscal de a stabili o astfel de taxă inclusiv cea aferentă lunii decembrie 2014, deși în cazul său din Anexa nr. 3 rezultă că organul fiscal nu a identificat TVA nedeductibilă pentru luna decembrie 2014, ci doar pentru perioada 18.02.2014 - 08.10.2014, nesupusă oricum inspecției fiscale. În fapt, în cazul taxei pe valoarea adăugată:

- elementul material îl reprezintă contravaloarea unei livrări de bunuri sau unei prestări de servicii impozabile, operațiuni care, potrivit alin.(1) al art.134<sup>1</sup> din Codul fiscal în vigoare pentru anul 2014, reprezintă faptul generator, respectiv faptul care dă naștere creanței de taxa pe valoarea adăugată;

- elementul temporal este, de regulă, data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, aspect care rezultă de asemenea din articolul sus-menționat;

- reuniunea celor două elemente înseamnă îndeplinirea condițiilor constitutive a e bazei de impozitare și, pe cale de consecință, nașterea taxei;

- cu alte cuvinte, taxa pe valoarea adăugată se naște la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor impozabile (taxabile), indiferent dacă este vorba de o taxă colectată sau de o taxă deductibilă;

- Codul fiscal reglementează și o perioadă fiscală, luna sau trimestrul calendaristic, stabilită în funcție de cifra de afaceri a persoanei impozabile, dar care nu are relevanță în ceea ce privește nașterea taxei ci este instituită în scopul stabilirii unui moment în care persoana impozabilă "se decontează" cu titularul creanței (Statul), prin deducerea din taxa colectată (născută în cursul respectivei perioade ca urmare a unei livrări de bunuri/prestări de servicii efectuată de către persoana impozabilă) a taxei deductibile (născută ca urmare a achiziției de bunuri/servicii efectuată de către aceeași persoană impozabilă);

- Codul fiscal reglementează, la art. 157 și exigibilitatea taxei ca fiind data la care persoana impozabilă avea obligația depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată, respectiv până la 25 a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală (art. 156<sup>2</sup>);

- Exigibilitatea semnifică, potrivit art.134, data la care autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată, precum și data la care persoana impozabilă este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, pentru taxa pe valoarea adăugată inclusă în deconturile aferente perioadelor fiscale din 2014, întrucât pe de o parte, livrările de bunuri/prestările de servicii iar, pe de altă parte, achizițiile de bunuri/servicii, s-au efectuat în anul 2014, cu consecința nașterii taxei aferente la data efectuării respectivelor operațiuni impozabile, prescripția a

început să curgă la data de 1 ianuarie 2015 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2019.

Societatea menționează că, deconturile în care se individualizează taxa colectată, taxa deductibilă și diferența de taxă rezultată (de plată sau de rambursat, după caz) reprezintă doar acte (procedurale) de stabilire a taxei, iar termenul prevăzut de lege pentru depunerea deconturilor este de asemenea un termen procedural și în niciun caz de naștere a taxei. Ca și în cazul impozitului pe profit, decontul de taxă are doar rolul de a individualiza creanța de taxa pe valoarea adăugată precum și debitorul său.

În susținerea celor de mai sus, contestatara redă în parte Decizia nr. 951/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, conform căreia:

*"În speța de față, termenul de prescripție aplicabil este de 5 ani, conform art. 91 alin. (1) C. proc. fisc, termen ce a început să curgă la data de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.*

*Astfel, pentru creanțele fiscale aferente anului 2003, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2004 și s-a împlinit în ianuarie 2009; pentru creanțele fiscale aferente anului 2004, termenul de prescripție a început să curgă de la 1 ianuarie 2005 și s-a împlinit în ianuarie 2010; pentru creanțele fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2006 și s-a împlinit în ianuarie 2011; iar pentru creanțele fiscale aferente anului 2006, termenul de prescripție a început să curgă la 1 ianuarie 2007 și s-a împlinit în ianuarie 2012."*

Societatea afirmă că, deși nu menționează expres care este momentul constituirii bazei de impozitare pentru creanțele aferente unuia din anii fiscali ce fac obiectul cauzei dedusă atenției instanței supreme, rezultă că, în accepțiunea acesteia, o creanță fiscală aferentă unui an fiscal s-a născut în respectivul an, căci atunci s-a constituit și baza de impozitare care a dat naștere creanței, iar prescripția începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor acestuia.

În mod asemănător, prin Decizia nr. 3227/2015, instanța supremă a apreciat și în ceea ce privește termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanța reprezentând taxa pe valoarea adăugată, apreciind ca, pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005, termenul de prescripție de 5 ani a început să curgă la 1 ianuarie 2006.

Nu în ultimul rând, afirmă că modalitatea de interpretare a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale în materia impozitului pe profit a fost tranșată cu titlu obligatoriu de Înalta Curte de Casație și Justiție care prin Decizia 21/14 septembrie 2020 a interpretat termenul de prescripție de 5 ani.

Față de cele de mai sus, societatea consideră nelegale constatările privind impozit pe profit și TVA pentru anul 2014 în cuantum total de

50.864,43 lei ca urmare a intervenirii prescripției dreptului de stabili sume suplimentare pentru anul 2014.

2.3. Nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale. Încălcarea, de către organul de inspecție fiscală, a unor drepturi procedurale reglementate de legiuitor în favoarea contribuabililor, stabilite sub sancțiunea nulității.

#### 2.3.1. Aspecte prealabile

Contestatară arată că, la data de 19 octombrie 2020, organul de inspecție fiscală a emis înștiințarea privind discuția finală programată a avea loc la data de 20 octombrie 2020, ora 10.30, în cadrul acesteia fiind informați cu privire la *„posibilitatea de a exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările echipei de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) și alin.2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare”*.

De asemenea, în documentul privind înștiințarea pentru discuția finală se menționează faptul că *„în cazul în care, la data și ora stabilită, nu vă veți prezenta la discuția finală și nu veți notifica despre renunțarea la acest drept, vă comunicăm că, potrivit, art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data de 14.10.2020 reprezintă data de încheiere a inspecției fiscale”*.

Societatea afirmă că această conduită a organului fiscal reprezintă o gravă nesocotire a drepturilor contribuabilului, prevăzute de lege la art.130 din Codul de procedură fiscală, precum și la art. 9 alin.(1) din același act normativ. Cu titlu prealabil, precizează că art.130 din Codul de procedură fiscală reglementează mai multe drepturi în favoarea contribuabililor, fiecare dintre acestea reprezentând expresia dreptului de a fi ascultat prevăzut la art.9 Cod de procedură fiscală, drept ce îmbracă valențe specifice procedurii inspecției fiscale. Aceste drepturi sunt:

- Dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la constatările inspecției fiscale, pe măsura reținerii lor - art. 130 alin. (1);

- Dreptul contribuabilului de a fi informat, în cadrul discuției finale, cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale, precum și dreptul său și de a-și exprima, cu această ocazie, punctul de vedere față de constatări - art.130 alin.(2) teza 2;

- Dreptul contribuabilului de a prezenta, în scris, în termenul legal, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, astfel cum acestea sunt prezentate în proiectul raport de inspecție fiscală comunicat contribuabilului - art. 130 alin. (5) teza 1 și 2 Cod de procedură fiscală.

În ceea ce privește exercitarea dreptului la discuția finală și a dreptului la prezentarea punctului de vedere, trebuie menționat și dreptul contribuabilului de a i se comunica, anterior datei stabilite pentru discuția

finală, proiectul raportului de inspecție fiscală - art. 130 alin. (2) considerarea faptului că atât discuția finală cât și prezentarea punctului de vedere au constatările inspecției fiscale și consecințele lor fiscale, realizarea acestor acțiuni este imposibilă comunicarea proiectului de raport de inspecție fiscală. Cu alte cuvinte, exercitarea dreptului la discuția finală și a dreptului la prezentarea, în scris, a punctului de vedere, sunt condiționate de realizarea dreptului prevăzut la art.130 alin. (2) teza 1 Cod procedură fiscală, ceea ce face ca primele două să fie subsecvente celui din urmă.

În legătură cu cele trei drepturi mai sus menționate (dreptul la informare pe perioada inspecției fiscale, dreptul la discuția finală și dreptul la prezentarea, în scris, a punctului de vedere), societatea afirmă că, în considerarea caracteristicii lor de a fi reguli speciale care, fiecare în parte, asigură exercitarea dreptului de a fi ascultat, ele derogă de la regula generală prevăzută la art.9 Cod procedură fiscală dar, totodată se și completează cu aceasta, acolo unde art.130 nu dispune.

Pe cale de consecință, încălcarea oricăruia din drepturile prevăzute la art.130 Cod procedură fiscală, produce efectele încălcării dreptului de a fi ascultat prevăzut la art. 9, respectiv:

- Invocarea, prin contestație împotriva actului administrativ fiscal (deciziei de impunere), a lipsei audierii, dacă dreptul la audiere sau informarea pe perioada inspecției fiscale, la discuția finală, la prezentarea punctului de vedere în scris) în sensul drepturilor prevăzute Cod procedură fiscală ca specii a dreptului la audiere, nu este respectat;

- Aplicarea alin.(5) al art.9 coroborat cu art.6 alin.(3) Cod procedură fiscală, respectiv a rezonabilității la stabilirea termenului pentru audiere (termenul pentru discuția finală), precum și prin acordarea, de către legiuitor, a posibilității prelungirii termenului pentru discuția finală (art. 6 alin. 3 Cod procedură fiscală).

Scopul dreptului de a fi ascultat, așa cum acesta este prevăzut la art.9 Cod procedură fiscală, este acela de a i se oferi contribuabilului posibilitatea de a prezenta observațiile sale cu privire la problemele identificate de organul fiscal, înainte ca acesta să adopte o decizie care îl va afecta, ceea ce echivalează cu formularea, în aceasta fază procedurală, a unor apărări ale contribuabilului raportat la problemele identificate de organul fiscal. Astfel, o discuție între organul fiscal și contribuabil înainte de emiterea unei decizii de regula în defavoarea contribuabilului, urmărește ca aspectele divergente să fie abordate, ca arificate și soluționate încă din această fază și să se elimine contestațiile ulterioare, costisitoare atât pentru contribuabil cât și pentru organul fiscal.

Ca urmare, dreptul la informare pe perioada inspecției fiscale, dreptul la discuția finală, dreptul la prezentarea, în scris, punctului de vedere, fiecare reprezentând expresia dreptului de a fi ascultat, fac parte

integrantă, împreună cu acesta, din dreptul la apărare, principiu fundamental de drept atât la nivel național (drept prevăzut în Constituția României) cât și la nivel comunitar. Această opinie rezultă în special din jurisprudența CJUE care statuează că *"respectarea dreptului la apărare constituie un principiu fundamental al dreptului Uniunii din care face parte integrantă dreptul de a fi ascultat în orice procedură"* (Cauza C-129/2013 Kamino și Datema).

În ceea ce privește dreptul contribuabilului de a prezenta punctul de vedere față de constatările inspecției fiscale, astfel cum acestea sunt prezentate în proiectul de raport de inspecție fiscală, ca expresie a dreptului de a fi ascultat, este evident că premisa pentru exercitarea sa (i) este comunicarea de către organul de inspecție fiscală a proiectului de raport de inspecție fiscală în integralitatea sa și (ii) mai ales, respectarea termenului prevăzut la art.130 alin.(5) din Cod procedură fiscală de prezentare a punctului de vedere.

Cu alte cuvinte, societatea arată că necomunicarea anexelor la Raport, care de altfel fac parte integrantă din acesta, cum este și cazul în speță, echivalează cu necomunicarea documentului, întrucât cauzează imposibilitatea formulării unui punct de vedere, atât cu ocazia discuției finale cât și cu ocazia prezentării punctului de vedere în scris, care să asigure efectivitate și utilitate dreptului în cauză, și denotă, din partea organului de inspecție, o vădită desconsiderare a drepturilor recunoscute de lege în favoarea contribuabilului cu atât mai mult cu cât, așa cum a arătat supra la pct. 2.1. din analizarea anexelor la Raport, care au fost prezentate doar împreună cu Raportul de inspecție fiscală iar nu și cu Proiectul de RIF, rezultă că o serie de sume suplimentare au fost stabilite în mod eronat cu titlu de TVA prin preluarea mecanică a sumelor stabilite suplimentar la impozitul pe profit și chiar în mod artificial (spre exemplu, suma de x lei aferentă facturii emise de avocat x pentru x lei în condițiile în care în raport nu există niciun indiciu cu privire elementele componente ale sumelor stabilite suplimentar la TVA, acesta fiind stabilit global și generic pe perioade).

Mai mult, dreptul contribuabilului de prezentare în scris a punctului de vedere este condiționat de respectarea de către organul fiscal a termenului de prezentare a punctului de vedere, așa cum este prevăzut la art.130 alin.(11) din Cod procedură fiscală ceea ce în cazul său nu s-a întâmplat, decizia de impunere fiind emisă în aceeași zi în care a fost stabilită discuția finală, 20.10.2020, nefiind incidentă niciuna din situațiile de la art. 9 alin. (2) din Cod procedură fiscală.

Pe de alta parte, tot în legătură cu acest drept de a fi ascultat, înțelegând deci și cele trei forme ale acestuia specifice procedurii inspecției fiscale, se impune a sublinia și aspectul exigenței termenului util pentru exercitarea sa, expresie a rezonabilității acestuia: termenul trebuie

să fie unul util, astfel încât, raportat la volumul și conținutul RIF-ului, contribuabilul să-și poată prezenta punctul de vedere în deplină cunoștință de cauză. Cu alte cuvinte, termenul trebuie să țină cont de volumul și conținutul constatărilor, dar și de posibilitățile contribuabilului de a lua la cunoștință de conținutul RIF-ului (exigența luării în considerare și a interesului contribuabilului). În cazul nostru, termenul a fost stabilit de pe o zi pe alta și tară a lua în considerare imposibilitatea obiectivă a administratorului special de a se prezenta la data și ora stabilite pentru discuția finală.

În acest sens, contestatara precizează că jurisprudența CJUE a statuat cu privire la conținutul dreptului de a fi ascultat înaintea luării unei decizii, reținând că acesta trebuie să fie unul efectiv și nu unul formal.

Nu în ultimul rând, societatea susține că principiul dreptului de a fi ascultat reprezintă o componentă a principiului bunei administrări, care, la rândul său, are ca fundament necesitatea unei administrații sănătoase, care pune în centrul atenției pe cel administrat, acesta fiind totodată o expresie a statului de drept care recunoaște drepturi în favoarea celor administrați.

Astfel, jurisprudența CJUE definește principiul bunei administrări ca fiind "*(...) o noțiune generică care acoperă toate principiile de drept administrativ sau unele dintre ele. El este câteodată utilizat ca sinonim al principiilor unei proceduri administrative fondată pe respectarea drepturilor. Principiul bunei administrări impune în special autorităților naționale repararea greșelilor și omisiunilor comise, de a derula procedura de o manieră imparțială și obiectivă și de a adopta o decizie într-un termen rezonabil. În plus, acest principiu include o obligație de diligență și solitudine în sarcina autorităților, drepturile de apărare, adică obligația agenților de a permite persoanelor vizate de o decizie de a-și face cunoscut punctul lor de vedere, ca și obligația de motivare a deciziei (...).*" (concluziile Avocatului General Trstenjak în cauza C-308/07 Koldo Gorostiaga Atxalandabaso c. Parlamentul European).

2.3.2. Încălcarea dreptului x SRL de a i se comunica, anterior datei stabilită pentru discuția finală, proiectul raportului de inspecție fiscală - art. 130 alin. (2) teza 1 din Cod procedură fiscală.

Societatea arată că art.130 alin.(2) teza 1 reglementează pe de o parte, obligația organului fiscal de a comunica contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală și, pe de altă parte, scopul urmărit prin edictarea obligației în cauză: acordarea, în favoarea contribuabilului, a posibilității ca acesta să-și exprime punctul de vedere, atât cu ocazia discuției finale, procedură prin excelență orală, cât și prin prezentarea punctului de vedere.

În cauza C-349/07 Soprope: *"Regula potrivit căreia destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea deciziei are drept scop ca autoritatea competentă să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante. Pentru a asigura o protecție efectivă a persoanei sau a întreprinderii vizate, aceasta are ca obiect, printre altele, ca persoana sau întreprinderea respectivă să poată corecta o eroare sau să invoce anumite elemente privind situația sa personală] pentru ca decizia să fie adoptată, să nu fie adoptată sau să aibă un anumit conținut. În aceste condiții, pentru a se putea considera că beneficiarul acestui drept are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere în mod util, respectarea dreptului la apărare presupune ca administrația să ia cunoștință, cu toată atenția necesară, de observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate."*

De asemenea, cauza C-129/13 și C-130/13 Kamino și Datema: *"regula potrivit căreia destinatarul unei decizii cauzatoare de prejudicii trebuie să aibă posibilitatea să își susțină observațiile înainte de adoptarea deciziei are drept scop ca autoritatea competentă să poată să țină cont în mod util de ansamblul elementelor relevante."*

Acestei obligații procedurale a organului fiscal îi corespunde dreptul corelativ al contribuabilului de a i se comunica, după finalizarea constatărilor și anterior discuției finale, proiectul de raport de inspecție fiscală, inclusiv a anexelor pe care acesta se întemeiază.

Societatea susține că, cu o zi înainte (19.10.2020) de data stabilită pentru discuția finală (20.10.2020) i-a fost comunicat proiectul de RIF, fără a fi însoțit însă de anexele pe care se întemeiază și din care rezultă modul de calcul al obligațiilor fiscale. În acest context, având în vedere că anexele la proiectul de raport sunt parte integrantă a acestuia și fundamentează, sub aspect factual, concluziile sale, menționează că a fost pusă în imposibilitatea efectuării unei analize complete și coerente asupra concluziilor operațiunii de control.

Consecința unei astfel de conduite este încălcarea dreptului la o apărare efectivă în raport de constatările organului fiscal, cu atât mai mult cu cât, așa cum a arătat supra la pct. II.1.1, din analizarea anexelor RIF rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit sume suplimentare în mod eronat prin includerea TVA în sfera inspecției fiscale deși perioada anterioară datei de 01.12.2014 nu a fost avizată dar și stabilirea artificială a unui TVA în cuantum de x lei.

În fapt, necomunicarea anexelor la care se face trimitere în proiectul raportului de inspecție fiscală are ca efect inutilitatea acestui document și, pe cale de consecință, nerealizarea scopului urmărit de legiuitor prin edictarea obligației prevăzută la art. 130 alin. (2) teza 1 Cod de procedură fiscală.



Ca urmare, prin conduita organului fiscal, scopul dreptului procedural reglementat de legiuitor în favoarea contribuabilului cu privire la comunicarea proiectului raportului de inspecție fiscală nu s-a realizat, consecința fiind aceea că organul fiscal și-a îndeplinit obligația de a comunica proiectul de raport de inspecție fiscală într-o manieră formală, ceea ce echivalează cu încălcarea obligației legale prevăzută la art. 130 alin.(2).

2.3.3. Încălcarea dreptului la informare a contribuabilului în cadrul discuției finale, cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale, precum și încălcarea dreptului la prezentarea punctului de vedere la finalizarea inspecției fiscale - art. 130 alin. (2) teza 2 din Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 130 alin. (5) din Codul de procedură fiscală

Contestatară redă teza 2 a alineatului (2) al art.130 Cod de procedură fiscală, arătând că din acest text de lege rezultă următoarele obligații legale stabilite în sarcina organului de inspecție fiscală: (i) obligația de a organiza discuția finală, scopul acesteia fiind, pe de o parte, informarea contribuabilului verificat cu privire la constatările inspecției și la consecințele lor fiscale și, pe de altă parte, de a asculta punctul de vedere al contribuabilului față de respectivele constatări și (ii) obligația de a acorda contribuabilului, în cadrul discuției finale, posibilitatea de a-și prezenta punctul de vedere.

Fiecăreia din aceste obligații ale organului fiscal îi corespunde un drept corelativ al contribuabilului astfel: (i) dreptul la discuția finală și la informarea, în cadrul acestei discuții, cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale; și (ii) dreptul de a-și prezenta, în cadrul discuției finale, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale.

Cu alte cuvinte, dreptul de a fi ascultat în cadrul procedurii discuției finale, are ca exigențe: organizarea discuției finale (stabilirea datei și comunicarea acesteia contribuabilului); prezentarea constatărilor inspecției și a consecințelor lor fiscale; ascultarea punctului de vedere al contribuabilului cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale.

Raportat la aceste exigențe/reguli și la scopul pentru care legiuitorul le-a edictat, conduita organului fiscal în ceea ce privește respectarea lor este doar formală și niciun caz efectivă și utilă.

Așa cum rezultă și din înștiințarea pentru discuția finală, organul de inspecție fiscală a trimis invitația pentru discuția finală, în data 19 octombrie 2020, stabilind ca discuția finală, ziua următoare, 20 octombrie 2020, ora 10.30. Cu aceeași ocazie, organele de inspecție fiscală au

transmis proiectul de raport de inspecție fiscală, fără însă ca acesta să cuprindă și anexele la care se face referire în cuprinsul său.

De asemenea, societatea menționează că organul de inspecție fiscală a fost informat despre imposibilitatea obiectivă a administratorului special al societății de a se prezenta la data și ora stabilită pentru discuția finală, prezența acestuia fiind necesară în aceeași dată, la ora 12.00, în dosarul nr. x aflat pe rolul Tribunalul x.

Raportat la imposibilitatea obiectivă de participare la discuția finală la data și ora stabilite de organul de inspecție fiscală se impunea, în temeiul art. 9 coroborat cu art. 130 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, stabilirea unui nou termen pentru discuția finală, așa cum se arată în doctrină, având în vedere și art. 9 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

Raportat la exigențe stabilite de către CJUE în ceea ce privește dreptul contribuabilului de a fi ascultat (cauza C-349/07 Sopropo; cauza C-129/13 și C-130/13 Kamino și Datema), care, așa cum dispune art.11 alin. (11) Cod fiscal, sunt obligatorii și pentru autoritățile noastre fiscale, contestatara arată că termenul acordat pentru discuția finală este de pe o zi pe alta, fără a se pune la dispoziție anexele proiectului de raport de inspecție fiscală și fără a ține cont de imposibilitatea obiectivă de participare a administratorului special la termenul stabilit discreționar pentru discuția finală.

Mai mult, prin modul în care a procedat la stabilirea datei pentru discuția finală, organul fiscal a nesocotit și aplicarea principiului rezonabilității în stabilirea termenului pentru discuția finală principiu reglementat la art. 9 alin. (5) coroborat cu art. 6 alin. (3) din același act normativ. Nesocotirea obligației cu privire la discuția finală are și o agravantă în faptul că proiectul de raport de inspecție fiscală a fost comunicat incomplet, lipsind anexele la care se făcea trimitere în conținutul său, fiind astfel imposibilă analiza acestuia în vederea exprimării unui punct de vedere util, exigență a dreptului de a fi ascultat, așa cum rezultă din jurisprudența CJUE mai sus menționată (Cauza C-349/07 Sopropo; Cauza C-129/13 și C-130/13 Kamino și Datema).

Fiind deci în imposibilitatea prezentării unui punct de vedere util, pe fondul conduitei organului fiscal care a înțeles să-și îndeplinească obligația de a organiza discuția finală într-o manieră formală și nu efectivă și utilă, contestatara susține că a fost în imposibilitate de a prezenta un punct de vedere cu atât mai mult cu cât prin adresa din data de 30 octombrie 2020 a solicitat stabilirea unui termen rezonabil pentru discuția finală, adresă cu privire la care nu a primit niciun răspuns.

Dreptul la prezentarea unui punct de vedere a fost de la bun început încălcat având în vedere emiterea Deciziei de impunere nr. x, chiar în ziua stabilită pentru discuția finală, 20.10.2020. Or, dispozițiile art.130 alin.(5) din Codul de procedură fiscală, prevăd dreptul contribuabilului de a-și

prezenta, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile de la data încheierii inspecției fiscale.

Societatea arată că nu există niciun temei legal pentru nerespectarea ab initio a termenului de prezentare a punctului de vedere conform art. 130 alin. (5) din Codul de procedură fiscală, nefiind incidente prevăzute de art.9 alin.(2) lit.a). Aceasta deoarece, așa cum se arată în doctrina de autoritate excepția de la obligația de inaplicabilă iar cea de la art.9 alin.(2) lit.a) Cod procedură fiscală este incompatibilă cu însuși obiectul inspecției fiscale astfel cum este prevăzut la art.113 Cod procedură fiscală. Astfel, pe măsură ce organul fiscal efectuează constatări nu există niciun motiv obiectiv care să elimine dezbaterile contradictorii a acestora sau respectarea dreptului la prezentarea punctului de vedere.

Organizarea evident prematură și doar de formă a discuției finale, dublată de necomunicarea integrală a proiectului raportului inspecției fiscale precum și nerespectarea obligației legale de a se abține de la emiterea Deciziei de impunere cât timp nu s-a împlinit termenul pentru prezentarea punctului de vedere, cu consecința nerealizării scopului discuției finale, așa cum s-a arătat mai sus, echivalează cu neîndeplinirea obligației legale ce revine organului fiscal potrivit art. 130 alin. (2) Cod procedură fiscală coroborat cu art. 130 alin. (5) din același act normativ, precum și cu încălcarea dreptului nostru corelativ de a fi informați, în cadrul discuției finale, cu privire la constatările inspecției și consecințele lor fiscale, dar și a dreptului la apărare prin prezentarea în cadrul discuției finale a punctului de vedere față de respectivele constatări, ceea ce atrage anularea Deciziei de impunere și constatarea nelegalității Raportului de inspecție fiscală.

2.4. Încălcarea obligației organului fiscal de a stabili situația de fapt în mod corect și complet, conform 118 alin. (5) Cod procedură fiscală coroborat cu art.113 alin. (1) și art. 7 alin. (2) și (3).

Societatea redă prevederile art.118 alin. (5), art.113 alin.(1), art. 7 alin. (2) și (3) din Codul de procedură fiscală. Astfel, arată că potrivit acestor dispoziții, organul de inspecție fiscală este ținut în scopul verificării legalității declarațiilor fiscale de examinarea tuturor stărilor și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare. Așadar, organul fiscal este ținut în scopul verificării legalității declarațiilor fiscale de examinarea tuturor stărilor și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare.

Obiectivitatea, așa cum este prevăzută la art.7 alin. (2) presupune ca organul fiscal să fie imparțial și să țină cont nu numai de interesul general pe care-l apără atunci când își exercită misiunea și dreptul de apreciere, ci și de interesul celui administrat, al contribuabilului, în special acela de a plăti obligația fiscală corect datorată.

De altfel, această definiție a obiectivității ca fiind sinonimă imparțialității se regăsește și în Codul european de bună conduită administrativă, aprobat de Parlamentul european în 2001, care prevede ca principiu de conduită a funcționarilor europeni, principiul obiectivității, definit astfel: *„Funcționarii sunt imparțiali și deschiși în spirit.”* În continuare, Carta precizează și modul în care obiectivitatea se poate atinge: *„Ei (funcționarii - nn) se sprijină pe probe și sunt dispuși să asculte diferite puncte de vedere. Ei sunt gata să recunoască erorile lor și să le remedieze.(...) Funcționarii nu fac distincții și nici nu se lasă influențați în conduita lor profesională de faptul că ei apreciază sau nu o persoană în particular.”*

Această opinie cu privire la modul de respectare a obligației de obiectivitate ce incumbă organului fiscal rezultă și din hotărârea Schwiering (cauza C-321/85), în care Curtea a atașat principiului buneii administrări obligația de imparțialitate a autorității atunci când ea statuează cu privire la o situație individuală. Această obligație presupune ca administrația să țină cont nu numai de interesul pe care ea trebuie să-l apere, care este interesul general al societății, ci deopotrivă și de interesul persoanei vizată de decizia administrației.

Contestatară arată că obligația de imparțialitate/obiectivitate implică o examinare a situației fiscale făcută cu grijă și prin care să se ia în considerare interesele ambelor părți implicate în procedură și, pe această bază, respectarea dreptului la un tratament echitabil. De asemenea, arată că art.7 alin. (2) Cod de procedură fiscală, prevede și o altă regulă de conduită a administrației fiscale, care se circumscrie principiului general al buneii administrări, respectiv de a îndruma contribuabilul, între altele, și cu privire la îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor.

În acest sens, Curtea a reținut că *„aceasta datorie ca și principiul de bună administrare faptul că mai ales că atâta timp cât ea statuează, cu privire la situația unui funcționar, autoritatea trebuie să ia în considerare ansamblul elementelor care sunt susceptibile de a determina decizia sa și că, făcând aceasta, ea trebuie să țină cont nu numai de interesul serviciului, dar de asemenea de cel al funcționarului respectiv.”*

În mod similar, în hotărârea edictată în cauza T-31/99 Asea Brown, Tribunalul a arătat că *„trebuie observat că printre garanțiile conferite de ordinea juridică comunitară în cadrul procedurilor administrative figurează mai ales principiul buneii administrări la care se atașează obligația instituției competente de a examina cu grijă și imparțialitate toate elementele pertinente ale cazului în speță”.*

Rezultă astfel o altă abordare și o altă dimensiune a obligației ce incumbă administrației, atașată principiului buneii administrări, respectiv cea de examinare cu grijă și imparțialitate a tuturor elementelor pertinente ale situației particulare.

Dreptul la un tratament echitabil impune „*obligația ca instituția competentă să examineze cu imparțialitate toate elementele pertinente cazului în speță (...)*”, așa cum judecătorul arată în cauza C-269/90 Technische Universität München c. Hauptzollamt München-Mitte: „*Dar, în cazurile în care instituțiile Comunității dispun de o astfel de putere de apreciere, respectarea garanțiilor conferite de ordinea juridică comunitară în procedurile administrative îmbracă o importanță cu atât mai mult fundamental. Printre aceste garanții figurează, în special, obligația pentru instituția competentă de a examina cu grijă și imparțialitate, toate elementele pertinente din cazul în speță, dreptul persoanei interesate de a-și face cunoscut punctul său de vedere ca și cel de a avea o decizie motivată într-olmanieră suficientă. Numai în acest fel Curtea poate verifica dacă elementele de fapt și de drept de care depinde exercitarea dreptului de apreciere sunt îndeplinite*”. Cu alte cuvinte, în opinia judecătorului, principiul imparțialității se declină într-o obligație a administrației de examinare atentă și completă a cazului pe care-l investighează.

Această obligație implică, în primul rând, ca organul fiscal să procedeze la o îndrumare a privire la îndeplinirea obligației ce îi revenea, de colaborare la constatarea stărilor de prevăzută la art.124 alin.(2) Cod procedură fiscală.

Societatea arată că, deși a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală documentele justificative, nu a primit nicio întrebare ulterioară concretă legată de dosare, care au fost la dispoziția echipei de inspecție spre analiză, în biroul acestora. Mai mult, nu a primit nici eventuale recomandări, îndrumări care să ajute în îndeplinirea obligației de colaborare. Astfel, organul de inspecție fiscală nu i-a comunicat faptul că documentația este insuficientă și că sunt necesare informații suplimentare pe care trebuie să le prezinte, cu indicarea eventual a conținutului informațiilor și explicațiilor suplimentare. Or, îndeplinirea obligației de îndrumare impunea o astfel de conduită, scopul final fiind clarificarea relevanței fiscale a documentelor, lucru care, din păcate, nu s-a întâmplat.

În plus, societatea afirmă că obligația în cauză implică și o conduită de diligență în exercitarea, de către organul fiscal, a obligației de îndrumare, în sensul că, aceasta din urmă obligație să se realizeze din inițiativa organului fiscal cu atât mai mult cu cât era într-o procedură de inspecție fiscală, procedură caracterizată, prin excelență, de contradictorialitate. Astfel, organul fiscal ar fi avut posibilitatea ca pe toată perioada ce a urmat punerii la dispoziție a documentelor și până la finalizarea inspecției fiscale, să comenteze și să indice ce completări trebuie să aducă pentru formarea, de către aceasta, a unei aprecieri corecte a situației deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și a deductibilității achizițiilor din perspectiva TVA sau ce alte acțiuni care se circumscriu obligației sale de colaborare ar mai trebui să le întreprindă.

Obligațiile organului fiscal sunt mascate sub justificarea notei explicative solicitate administratorului special *„precizați dacă până la data de 15.10.2020 ați pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală, toate documentele justificative financiar contabile și justificative aferente pe care le deține, ale societății x pentru perioada 01.01.2014-30.06.2019”*.

În primul rând, contestatara precizează faptul că documentele justificative, așa cum au fost solicitate, au fost puse la dispoziția organului fiscal care, în exercitarea obligațiilor prevăzute de lege, a omis/neglijat/ignorat facturi și documente justificative care i-au fost puse la dispoziție, atitudine nepermisă din partea unui organ al statului.

În al doilea rând, așa cum a arătat mai sus, o solicitare de informații generală, fără informarea contribuabilului asupra constatărilor, astfel încât să poată fi identificată posibila constatare a organului fiscal, anterior întocmirii proiectului de raport de inspecție fiscală, reprezintă doar o încercare de justificare formală a îndeplinirii obligațiilor prevăzute de lege constând în *„examinarea de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare”*.

De asemenea, arată că la art.7 alin. (3) din Codul de procedură fiscală este reglementat, ca principiu de conduită al administrației fiscale, principiul rolului activ, care înglobează mai multe componente care, jurisprudenței europene, se circumscriu de asemenea principiului bunei administrări.

Între acestea menționează dreptul contribuabilului la luarea în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare în stabilirea situației fiscale, premisa stabilirii corecte a obligației fiscale pe care o datorează contribuabilul.

Contestatara menționează că, deși a pus la dispoziția organului fiscal documentele justificative care să justifice exercitarea dreptului de deducere în privința cheltuielilor și a TVA, organul fiscal a omis administrarea acestor probe. Procedând astfel, organul fiscal nu a examinat împrejurările în care au fost derulate operațiunile în cauză, dar care erau legate de activitatea desfășurată și deci relevante pentru stabilirea situației fiscale corecte.

De altfel, și acest principiu de conduită constând în obligația luării în considerare, de către organul fiscal, a tuturor circumstanțelor edificatoare fiecărui caz în parte supus examinării sale, este unul care se regăsește și în ordinea juridică comunitară, sub forma obligației de diligență care reprezintă una din exigențele principiului bunei administrări, principiu recunoscut ca fiind un principiu fundamental de drept european, așa cum a arătat mai sus.

Analizând constatările organului de inspecție fiscală, societatea arată că acesta nu a procedat la analizarea situației de fapt fiscale, marea majoritate a constatărilor fiind întemeiate pe presupuneri/supoziții ale

organului fiscal sau, mai grav, prin ignorarea documentelor justificative ce i-au fost puse la dispoziție. Cu titlu de exemplu, menționează următoarele:

- Nepermise erori de stabilire a sumelor suplimentare. Așa cum a arătat supra la pct. 2.1.2. organul fiscal a majorat în mod artificial baza de impozitare cu suma de x lei prin înzecirea sumei din factura nr. x emisă de x SRL în cuantum de x lei considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pentru anul 2016. Stabilirea artificială a impozitului pe profit aferent în cuantum de x lei (x lei x16%). O altă majorare artificială în cuantum de x lei apare în materia TVA în condițiile în care factura emisă de avocat x are o bază impozabilă de x lei.

- Așa cum a demonstrat supra la pct.2.1.1 la stabilirea sumei suplimentare de x lei cu titlu de TVA pentru perioada 01.01.2014-08.10.2014 ca urmare a nerespectării perioadei fiscale supuse inspecției fiscale prin Avizul de Inspecție Fiscală nr. x.

- Stabilirea de cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei pentru anul 2015, organul fiscal, în mod nelegal și neîntemeiat, apreciind că „societatea verificată nu poate prezenta documentul financiar-contabil (factura) pentru facturile prezentate anterior” această constatare fiind și contradictorie în condițiile în care organul fiscal se referă la „facturile prezentate”. Așa cum a demonstrat intra la secțiunea b.2.3. aceste documente - facturile - deși au fost prezentate în bibliorafurile puse la dispoziția organului fiscal, acesta le ignoră și stabilește sume suplimentare.

Constatările din materia impozitului pe profit pentru anii 2014-2017 sunt „întemeiate” pe faptul că nu s-a justificat prin documente justificative cheltuielile în scopul activității societății, deși, așa cum a demonstrat intra, aceste documente există.

- cu privire la venituri suplimentare din subvenții pentru investiții neînregistrate în cuantum de x lei (pentru anul 2014) și în cuantum de x lei (pentru anul 2015), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit suplimentar de x lei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu indică raționamentul și suportul documentar în baza cărora a ajuns la calculul acestor sume.

- în materia TVA, sumele sunt stabilite global, fără nicio motivare individuală cu privire la fiecare componentă a sumei.

Față de cele de mai, societatea susține că organul de inspecție fiscală a încălcat obligațiile de obiectivitate, imparțialitate și cea de a avea un rol activ și a stabilit sume suplimentare cu ignorarea dispozițiilor art.118 alin.(5) Codul de procedură fiscală, fără îndeplinirea obiectivelor inspecției fiscale de la art.113 Codul de procedură fiscală.

## 2.5. Nemotivarea în fapt și în drept a Deciziei de Impunere și a Raportului de inspecție fiscală

Din analiza Deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, societatea arată că:

- nu există nicio motivare în fapt cu privire la venituri suplimentare din subvenții pentru investiții neînregistrate în cuantum de x lei (pentru anul 2014) și în cuantum de x lei (pentru anul 2015), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit suplimentar de x lei, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu indică, nici măcar la nivel de indiciu, modalitatea în care a ajuns la calculul acestor sume;

- în anul 2016 și 2017, în materia de impozit, în decizia de impunere sunt prezentate sume globale (suma de 1x lei pentru anul 2016 și suma de x lei pentru anul 2017), fără nicio motivare în fapt concretă decât cea referitoare la faptul că „*societatea nu poate prezenta justificări din care să rezulte că respectivele cheltuieli deductibile au fost realizate în scopul activității economice*”;

- în materie de TVA, nu există nicio motivare în fapt, toate constatările sunt stabilite pe baza unor sume globale, cu referire la anumite societăți, fără a motiva constatarea care a condus la stabilirea de sume suplimentare (pag. 5-6 a DI și pag. 18-19 a RIF);

- tot în materie de TVA, suma de x lei reprezentând soldul debitor al contului 332 este stabilită fără o minimă analiză a elementelor componente ale contului din care ar fi rezultat că această sumă cuprinde inclusiv salarii sau că elementele componente ale sumei au condus la obținere de venituri sau că ar fi trebuit să diminueze baza impozabilă la TVA la momentul realizării veniturilor.

- toate motivările în drept sunt generice prin invocarea, în principal a art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 și a art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 în materia impozitului pe profit, precum și a dispozițiilor art.145 alin. (2) lit. a) sau art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 respectiv a art. 297 alin.(4) lit.a) sau 299 alin.(1) lit.a) în materia TVA.

Astfel, contestatara susține că modul deficitar și contrar prevederilor legale în care a fost efectuată motivarea unor constatări din actele administrative fiscale atacate echivalează cu o lipsă de motivare, întrucât organele emitente au recurs la motive de fapt și de drept care nu au niciun fundament sau chiar lipsește motivarea în fapt și în drept.

În aceste condiții, contestatara susține că organele fiscale au produs o vătămare, în sensul prevederilor art.175 alin.(1) din Codul de procedură civilă, constând în lipsirea de un drept patrimonial, prin stabilirea în mod nelegal a unor obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit și TVA.

Obligația legală a organului fiscal de a motiva decizia de impunere este prevăzută în cuprinsul art. 46 alin. (2) lit.e) și lit.f) coroborate cu prevederile art. 97 din Codul de procedură fiscală. Aceasta obligație este



întărită de prevederile art. 73 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, care prevede că. *„Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”*.

Societatea afirmă că dacă s-ar considera că motivarea cuprinsă în actele de control, care fac obiectul prezentei contestații, corespunde cerințelor prevederilor legale menționate imediat mai sus, s-ar încălca dreptul la apărare, prevăzut și garantat de art.24 alin.(1) din Constituția României, precum și prezumția de nevinovăție.

Legiutorul a avut în vedere, atunci când a instituit obligația de a motiva actele administrative fiscale, tocmai respectarea dreptului la apărare al debitorului, care, în exercitarea căilor de atac împotriva actelor de impunere, ar trebui să răstoarne argumentele organelor fiscale.

Astfel, societatea arată că este pusă în poziția de a răsturna prin probe simple afirmații nedovedite și neprobate ale organelor fiscale, ceea ce este inadmisibil și imposibil. Necesitatea motivării este susținută ca o garanție a respectării legilor și a ocrotirii drepturilor cetățenești. Importanța acestei condiții pentru valabilitatea actelor administrativ trebuie raportată și la jurisprudența Curții Europene de Justiție, care *„a impus principiul obligației de motivare a actelor administrative individuale de către autoritățile naționale”*.

Totodată, arată că motivarea actelor administrative reprezintă o componentă a dreptului la bună administrare, care, în ultimul deceniu, a căpătat o consacrare europeană și națională, doctrinară și normativă. Motivarea reprezintă una din regulile esențiale care conturează regimul juridic al actelor administrative, enumerate în Secțiunea a II-a a Codului buneii administrații, anexă la Recomandarea Comitetului Miniștrilor referitoare la buna administrație (administrare).

Pe plan național, Înalta Curte de Casație și Justiție s-a pronunțat în repetate rânduri asupra necesității motivării actelor administrative, statuând că *„omisiunea motivării echivalează cu exercitarea excesivă a dreptului de apreciere și cu depășirea marjei legale de apreciere”*. În aceeași ordine de idei *„obligativitatea motivării nu poate fi apreciată doar ca o condiție de formă, ci ca o condiție de legalitate ce vizează fondul actului administrativ”*.

De asemenea a mai apreciat Înalta Curte că *„nemotivarea deciziei face imposibilă verificarea respectării proporționalității măsurii și a celorlalte condiții impuse, potrivit art. 53 din Constituție .*

Totodată, *„din perspectiva instanței de judecată, motivarea este esențială pentru a putea face demarcația dintre actul administrativ adoptat în cadrul marjei de apreciere conferite de lege autorității publice de cel adoptat prin exces de putere”<sup>18</sup>*, iar *„motivările formulate ulterior, în fața instanțelor, prin întâmpinările depuse la dosarul cauzei, nu suplinesc*

*motivarea în fapt și în drept a actelor administrative, care trebuie să se regăsească în conținutul actelor atacate".*

Într-o altă cauză, Înalta Curte a statuat că într-adevăr „*motivarea actului administrativ constituie o garanție contra arbitrariului administrației*”, cu alte cuvinte o garanție a bunei administrații și aceasta „*nu poate fi limitată la indicarea normelor care conferă competența autorității să emită actul respectiv, ci trebuie să conțină elemente de fapt și de drept care să permită, pe de o parte, destinatarilor să cunoască și să evalueze temeiurile și efectele juridice, dar și, pe de altă parte, să facă posibilă exercitarea controlului modului în care autoritatea emitentă și-a exercitat dreptul de apreciere conerită de lege*”.

De asemenea, lipsa motivării actului de impunere atrage automat imposibilitatea atacării acestuia în justiție în mod eficient, ceea ce contravine art.6 alin.(1) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, articol care garantează dreptul la un proces echitabil, și în lumina căruia sancțiunea nemotivării nu poate fi decât nulitatea.

Jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului confirmă întrutotul acest punct de vedere. Astfel, Curtea a statuat că „*principiul egalității armelor include obligația de a nu plasa una dintre părți într-o situație net dezavantajoasă în raport cu adversarul*”. De asemenea, Curtea a apreciat că, în măsura în care procedura nu permite petentului să conteste poziția administrației și să-și apere propria teză, are loc o încălcare a art. 6 alin. (1) din Convenție.

Faptul că, organul a inspecție fiscală a considerat că se impunea efectuarea, în regim de urgență, a inspecției fiscale și prin urmare, emiterea deciziei de impunere, pentru încadrarea în termenul prevăzut la art.102 din Legea nr. 85/2014, nu justifică lipsa motivării în fapt și în drept a constatărilor organului fiscal, mai cu seamă având în vedere că urmare a acestor constatări în sarcina sa au fost stabilite obligații suplimentare semnificative iar inspecția fiscală a fost efectuată teoretic într-un interval de 2 săptămâni ("așa cum se menționează în RIF perioada inspecției fiscale a fost cuprinsă între 06.10.2020-20.10.2020) dar documentele justificative au fost analizate exclusiv în ziua de 15.10.2020.

Societatea afirmă că urgența cu care s-a procedat la efectuarea inspecției fiscale reprezintă un argument în plus privind lipsa diligenței rezonabile, de care trebuie să dea dovadă organele fiscale atunci când se impune examinarea obiectivă, prin luarea în considerare a tuturor circumstanțelor relevante și prin administrarea de probe concludente și pertinente, a situației fiscale a unui contribuabil.

De asemenea, menționează că deschiderea procedurii insolvenței a fost publicată în BPI în data de 25.08.2020. Prin urmare, organele fiscale au avut la dispoziție un termen rezonabil în care să efectueze inspecția fiscală cu respectarea prevederilor legale în vigoare, mai cu seamă, a

celor ce reglementează administrarea mijloacelor de probă concludente care să fundamenteze în mod obiectiv constatările din cuprinsul actelor administrative fiscale și a celor privind respectarea dreptului la apărare al contribuabililor pe parcursul inspecției fiscale.

Contestatară solicită să se țină cont și de faptul că, în mai puțin de 14 zile, organele fiscale au verificat obligații fiscale aferente unei perioade de aproximativ 5 ani. Or, după opinia sa, o fundamentare în fapt și în drept corespunzătoare, prin administrarea tuturor probelor relevante, nu este posibilă într-un răstimp atât de scurt, ceea ce ridică semne serioase de întrebare cu privire la legalitatea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite.

Fața de cele de mai sus, având în vedere absența motivării în fapt și în drept a deciziei de impunere și a constatărilor din raportului de inspecție fiscală, societatea susține că se impune anularea acestora.

3. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum de x lei reprezentând impozit pe profit aferent unei baze impozabile de x lei.

3.1. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor privind impozitul pe profit prin considerarea cheltuielilor nedeductibile pentru perioada 1 ianuarie 2014 - 30.01.2017 în temeiul art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, art. 21 alin. (3) lit. f) din Legea nr. 571/2003 (pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015) și în temeiul art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 (pentru perioada 01.01.2016-30.01.2017), dispoziții în temeiul cărora organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit în cuantum de x lei.

a. Constatările organului de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2014-30.01.2017.

Societatea redă constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală care au consus la stabilirea unei baze suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit de x lei.

b) Contestatară precizează că argumentele privind nelegalitatea și netemeinicia constatărilor în temeiul cărora organul de inspecție fiscală a stabilit o baza suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit în cuantum de x lei în perioada 01.01.2014-30.01.2017, sunt următoarele:

b.1) Precizări prealabile privind temeiul de drept al constatărilor organului de inspecție fiscală

Cu titlu preliminar, societatea afirmă că organul de inspecție fiscală invocă, în principal, în refuzul deductibilității cheltuielilor în principal dispozițiile art.21 alin.(1) Cod fiscal coroborat cu art.19 alin.(1) Cod fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, respectiv 25 alin. (1) coroborat cu art.19 alin.(1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015 pe motiv ca nu au fost prezentat documente justificative privind utilitatea achiziției, deși

cheltuielile au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile respectiv în scopul activității economice.

În primul rând, societatea precizează că nici art. 21 alin. (1) Cod fiscal, nici art. 19 alin. (1) Cod fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 respectiv art.25 alin.(1) coroborat cu art.19 alin.(1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015 nu se referă la „utilitatea” achiziției, pentru a condiționa deductibilitatea cheltuielii la calculul profitului impozabil, legislația fiscală neutilizând acest termen pentru a condiționa deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil. Astfel, alin.(1) al art.21 din Legea nr.571/2003 dispune că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile astfel încât trebuie considerate deductibile acele cheltuieli fără de care activitatea economică nu s-ar fi putut desfășura; de aceea, contribuția unor cheltuieli la desfășurarea activității economice poate constitui, în multe cazuri, o contribuție indirectă la realizarea veniturilor aceluși contribuabil. Art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 instituie prezumția conform căreia toate cheltuielile sunt efectuate pentru desfășurarea activității economice.

În al doilea rând, arată că art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 respectiv art. 25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 la fel ca art.19 alin.(1) stabilește regimul fiscal al deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil. Astfel, condiția solicitată de Codul fiscal pentru a considera o anumită cheltuială drept deductibilă la calculul profitului impozabil este reprezentată de „efectuarea cheltuielii în scopul realizării de venituri impozabile”.

Or, așa s-a arătat și în doctrină legea statuează, cu valoare de principiu, la art. 21, la fel ca și la art.19, că se iau în considerare la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor, la care se adaugă cheltuielile declarate, prin lege, nedeductibile fiscal. Prin alin.(1) al art. 21 Cod fiscal se stabilește regula conform căreia cheltuielile deductibile sunt cele efectuate în scopul realizării de venituri impozabile; în baza acestei reguli, cheltuielile „normale” de producție, concretizate în materiale, servicii prestate de terți, etc. sunt și rămân deductibile din punct de vedere fiscal.

Concepția fundamentală a libertății de gestiune sau de management, este însușită de către legiuitor, atât timp cât agentul economic respectiv nu operează în pierdere. Conform acestei teorii, comerciantul (agentul economic) poate angaja acele cheltuieli pe care el le consideră necesare în scopul desfășurării activității sale, fără ca autoritățile fiscale să poată interveni și cenzura aceste decizii.

În continuarea contestației societatea redă prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 arătând faptul că spre deosebire de reglementarea anterioară,

legătura dintre cheltuielile deductibile cu veniturile a fost înlocuită cu legătura cheltuielilor deductibile cu activitatea economică. Astfel, există prezumția creată de legiuitor conform căreia toate cheltuielile sunt efectuate pentru desfășurarea activității economice.

În al treilea rând, contestatara arată că organul de inspecție fiscală "*motivează*" constatările în fapt exclusiv prin raportare la temeiul de drept reprezentat de art.21 alin.(1)/25 alin.(1) și art.19 alin.(1) Cod fiscal deși în motivarea în fapt arată, în unele cazuri, că nu s-a dovedit prin documente justificative necesitatea prestării serviciului și obiectivul pentru care au fost prestate (e.g. în cazul achiziției de la x) în condițiile în care o astfel de motivare în fapt este corespunzătoare unui alt temei de drept decât cel invocat de organul de inspecție fiscală, sub acest aspect decizia de impunere fiind nemotivată în drept.

În al patrulea rând, menționează că deține toate documentele justificative ale achizițiilor efectuate, documente care au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală fără a fi însă analizate și fără a fi solicitate clarificări cu privire la achizițiile efectuate decât la modul generic.

Or, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu și-a exercitat în concret obligația de informare pe parcursul inspecției fiscale, și mai mult, solicită informații la modul generic fără a fi particularizate situațiile/achizițiile la care se referă, contestatara menționează că nu are cum să identifice obiectivul urmărit de organul de inspecție fiscală.

Nu în ultimul rând, societatea arată că, cheltuielile efectuate au condus la obținerea de venituri impozabile, astfel încât prin refuzul deductibilității cheltuielilor se ajunge la o situație de dublă impozitare: (i) pe de o parte, cheltuielile nedeductibile au majorat baza impozabilă la impozit pe profit și, pe cale de consecință, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar iar (ii) pe de altă parte, aceleași cheltuieli (nedeductibile în viziunea organului fiscal) au condus la obținerea de venituri impozabile, venituri care au intrat în baza de calcul la impozit pe profit și, pe cale de consecință, a plătit impozit pe profit.

Contestatara susține că, cheltuielile efectuate îndeplinesc atât condițiile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cât și cele ale art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

b.2) Efectuarea cheltuielilor în scopul realizării de venituri impozabile, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv în scopul desfășurării activității economice, conform art.25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Cu titlu prealabil, societatea precizează că deține toate documentele justificative ale achizițiilor, acestea fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

b.2.1.) Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor pentru anul 2014 prin care organul de inspecție fiscală a considerat, în temeiul art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei și a stabilit un impozit pe profit în cuantum de x lei pentru un număr de 4 (în fapt 5) facturi, respectiv: (1) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând servicii de asistență tehnică; (2) factura nr. x emisă de x în sumă de x reprezentând produse publicitare; (3) factura nr. x emisă de Camand Impex în sumă de x lei reprezentând achiziție motorină; (4) factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei reprezentând prestări servicii de construcții; (5) factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei.

1) Factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei reprezentând servicii de asistență tehnică.

Contestatară precizează că această factură reprezentând servicii de asistență tehnică, a fost stornată în parte la data de 13.12.2016 prin factura nr. x așa cum rezultă din Anexa nr.4. Conform mențiunilor din factura nr. x, aceasta reprezintă storno la factura x, astfel încât se impune înlăturarea constatărilor privind nedeductibilitatea acestei cheltuieli.

2) Factura nr. x emisă de x în sumă de x lei reprezentând produse publicitare.

În ce privește aceste achiziții de pixuri, agende și pliante prin factura sus menționată, pentru care organul fiscal apreciază că nu au fost prezentate documente din care să rezulte scopul și utilitatea produselor achiziționate, calificându-le „*produse publicitare*”, societatea precizează că din perspectivă fiscală, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal atât în temeiul art.21 alin.(1) cât și în temeiul art.21 alin.(2) lit.i) Cod fiscal, respectiv din perspectiva art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, chiar dacă pentru pliante s-ar putea susține că sunt destinate exclusiv activității de marketing, totuși și în activitatea desfășurată de către salariații societății, la sediu dar mai ales pe șantierele dispersate pe care au lucrat, aceștia se servesc de pixuri, agende și alte materiale de birotică în vederea consemnării lucrărilor efectuate, a cheltuielilor ocazionate de aceste lucrări, pentru urmărirea consumurilor de manoperă, utilaje, etc.

Societatea consideră că nu poate fi negat dreptul diferiților salariați de a li se pune la dispoziție și aceste "unelte" strict necesare desfășurării activității lor, ce trebuie consemnate corect pentru a fi justificate față de clienți.

De asemenea, arată că art.21 alin.(2) lit.i) Cod fiscal prevede/prezumă că sunt efectuate în scopul obținerii de venituri *impozabile* „*cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii*”. Alin.2 al art. 21 Cod fiscal enumeră anumite tipuri de cheltuieli calificate în mod expres ca fiind

deductibile fără a fi impusă o legătură directă cu realizarea unui anumit venit.

Achiziția de pixuri, agende și pliante este o cheltuială deductibilă și din perspectiva art.21 alin.(3) lit.a) conform căruia sunt deductibile cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2 % aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit.

Față de cele de mai sus, societatea consideră că organul de inspecție fiscală, în mod nelegal și netemeinic, a stabilit cheltuieli nedeductibile pentru factura nr. x emisă de x.

3) Factura nr. x emisă de x în sumă de x lei reprezentând achiziție motorină.

Pentru achiziția efectuată în temeiul facturii nr.x, organul de inspecție fiscală apreciază în mod neîntemeiat și nelegal că societatea nu poate prezenta documente justificative din care să rezulte unde a fost utilizată motorina achiziționată.

Societatea menționează că așa cum rezultă din factura nr.x a achiziționat de la x SRL, cantitatea de 3.568 litri motorină care a fost utilizată pentru executarea lucrărilor contractate cu x și x, fiind obținute venituri impozabile directe. Astfel:

- în temeiul contractului nr.3/01,05.2014 încheiat între x SRL (Anexa nr. 5) în calitate de prestator și x SRL în calitate de beneficiar, s-a obligat să presteze servicii cu utilaje și operatori pe bază de comandă din partea beneficiarului, x având utilajele (buldoexcavator CASE 1) și operatorii necesari pentru prestarea de servicii. Pentru operarea utilajelor, a achiziționat motorină de la x SRL, motorină care a fost inclusă în prețul serviciilor prestate cu utilajele. Astfel, pentru perioada ianuarie - mai 2014, s-a întocmit decontul de lucrări pentru utilajele (buldoexcavator CASE 1, ciocan rotopercurtor, mașină de tăiat asfalt) cu care s-a executat lucrările pentru x SRL, valoarea decontului fiind în cuantum x lei (anexa nr. 5). Conform acestui decont, a fost emisă către x factura nr. x (Anexa nr. 5) pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, fiind astfel evident că utilizarea motorinei pentru funcționarea utilajelor a fost o cheltuială strict necesară și la condus la obținerea de venituri impozabile directe.

Această motorină a fost indispensabilă și pentru alimentarea buldoexcavatoarelor folosite în executarea lucrărilor de execuție a străzilor din Bocșa, pentru beneficiarul x, societatea având calitatea de subcontractor.

Urmare a serviciilor prestate pentru x SRL, societatea precizează că a emis factura nr.x în sumă de x lei (x lei bază impozabilă și x lei TVA) reprezentând conform mențiunilor de pe factură „*LUCRĂRI EXECUTATE x*”. Conform situației de plata în luna 3 anul 2014 Deviz x Utilaje și

transport - Sistem Rutier (2 pag), sub semnătura și stampila x și x SRL, factura nr. x cuprinde suma de x lei pentru utilajele care au funcționat cu această motorină și suma de x lei pentru servicii de transport pentru care, de asemenea, a fost indispensabilă utilizarea de motorină.

Nu în ultimul rând, utilizarea combustibilului rezultă din situațiile de consum lunare, pentru luna februarie 2014 și luna martie 2014 (Anexa nr. 5).

Contestatară precizează că achiziția de motorină în cuantum de x lei de la societatea x în temeiul facturii nr. x a condus la obținerea unor venituri impozabile de x lei conform (i) facturii nr. x în cuantum de 209.750 lei emisă către x SRL și (ii) facturii nr. x în cuantum de x lei emisă către x SRL, fiind efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv deductibilă la calculul profitului impozabil, așa cum prevede art. 21 alin. (1) Cod fiscal coroborat cu art. 19 alin. (1) Cod fiscal.

4) Factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei reprezentând prestări servicii de construcții.

În ce privește achiziția efectuată în temeiul facturii sus menționată, societatea susține că organul de inspecție fiscală apreciază, în mod neîntemeiat, că nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pentru care s-au efectuat respectivele servicii, în temeiul art. 21 alin. (1) Cod fiscal.

Această achiziție reprezintă în fapt servicii de proiectare și a fost efectuată în temeiul acordului de asociere în vederea participării la procedura de atribuire a contractului de achiziție publică în temeiul art. 44 alin. (1) din OUG nr. 34/2006, autentificat sub nr. x octombrie 2014 (Anexa nr. 6) de Notar Public x. Contractul de asociere a fost încheiat între x SRL în calitate de Lider de Asociație și x SRL în calitate de Asociat 1.

Așa cum rezultă din obiectul contractului de asociere, asociații au convenit să desfășoare în comun următoarele activități: a) participarea la procedura de achiziție publică organizată de x, pentru atribuirea contractului „Amenajare drumuri agricole Municipiul x, jud. x” și b) derularea în comun a contractului de achiziție publică în cazul desemnării ofertei comune ca fiind câștigătoare. Tot în cadrul obiectului contractului, la art. 2.2. „Multe activități ce se vor derula în comun”, părțile au convenit că x SRL va efectua servicii de execuție lucrări „Amenajare drumuri agricole Municipiul x, jud. x” iar x SRL va efectua servicii de proiectare „Amenajare drumuri agricole Municipiul x, jud. x”.

În acord cu contribuția financiară/tehnică/profesională a fiecărei părți la îndeplinirea contractului de achiziție publică (conform art. 2.3), respectiv 96% pentru x SRL pentru serviciile de execuție lucrări și 4% pentru x SRL pentru serviciile de proiectare „Amenajare drumuri agricole Municipiul x, jud. x”, la art. 2.4. părțile au convenit alocarea aceluiași procent 96% / 4%



a contribuției din veniturile realizate în urma câștigării procedurii de atribuire a contractului de achiziție publică.

Pentru asocierea constituită în temeiul acordului de asociere nr. x 2012, denumită „Asocierea x”, liderul asocierii împuternicit atât pentru întocmirea ofertei comune, semnarea și depunerea acesteia dar și pentru semnarea contractului de achiziție publică a fost x SRL.

Conform acordului de asociere x - x SRL, în acord cu cota de contribuție a x SRL, această societate a emis factura nr. x (Anexa nr. 6) în cuantum de x lei reprezentând, conform detaliilor din factură, „CTR. ACORD ASOCIERE nr.x Amenajare drumuri agricole municipiul x. Asistență tehnică proiectant. Tranșa III finală”.

Cuantumul acestei facturi a fost refacturat Beneficiarului final - Municipiul x - prin factura nr. x în cuantum de x lei în care se adaugă TVA de x lei emisă de către x SRL (Anexa nr. 6) reprezentând „asistență tehnică proiectant, amenajare drumuri agricole Municipiul x, transa III cf Ctr. de acord asociere nr. x2” Factura nr. x a fost emisă către beneficiarul final în temeiul contractului cadru nr. x (Anexa nr. 6).

Contribuția x SRL constând în serviciile de proiectare a fost premisa ofertării și câștigării contractului de achiziție publică încheiat cu Municipiul x iar cuantumul serviciilor prestate de x SRL a fost refacturat către beneficiarul final, conducând la obținerea de venituri impozabile de către xSRL, conform art.21 alin.(1) Cod fiscal și art.19 alin. (1) Cod fiscal.

Din cele ce preced rezultă, fără dubiu, necesitatea serviciilor de proiectare executate de către x SRL, fără de care societatea susține că nu își putea duce la bun sfârșit obligațiile contractuale. În ce privește serviciile de proiectare, acestea nu se pot proba prin situațiile "clasice" de lucrări, deoarece costurile implicate sunt de altă natură și nu sunt comensurabile în același mod. Având în vedere dispozițiile pct. 48 din Norme și cele privind sarcina probei, dacă organul de inspecție este nemulțumit de documentele prezentate în apărare, el este cel care trebuie să indice care sunt acele "*alte materiale corespunzătoare*" probei prestării efective a serviciilor.

Pe de altă parte, societatea arată că organul de inspecție fiscală invocă exclusiv dispozițiile art.21 alin.1) Cod fiscal; or, așa cum a demonstrat supra, cheltuielile de proiectare de la x SRL au fost refacturate beneficiarului final existând o legătură directă și de necontestat între cheltuielă și venitul obținut în contrapartidă, venit impozabil la calculul profitului impozabil.

Pe cale de consecință, societatea arată că, constatările organului fiscal prin care suma de x lei a fost considerată nedeductibilă la calculul profitului impozabil sunt vădit netemeinice și nelegale, fiind îndeplinite condițiile art. 21 alin. (1) coroborat cu art. 19 alin. (1) Cod fiscal pentru deductibilitatea cheltuielii.

5) În ce privește factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei, societatea arată că, organul de inspecție fiscală a apreciat, în mod netemeinic și nelegal, că nu poate prezenta documente justificative din care să rezulte utilitatea achiziției, invocând în drept dispozițiile art. 21 alin. (1) Cod fiscal coroborat cu art. 19 alin. (1) Cod fiscal.

Societate arată că în calitatea de lider al asocierii x - x a oferat și câștigat procedura de achiziții a Municipiul x având ca obiect amenajare drumuri agricole Municipiul x, sens în care s-a procedat la încheierea contractului x. Având în vedere că, pentru executarea contractului cu Municipiul x, sunt necesare operațiuni premergătoare și obligatorii de organizare de șantier, a procedat la încheierea unui contract de închiriere a unui spațiu în proximitatea obiectivului de executat, în județul x, în acest scop.

Astfel, achiziția efectuată în temeiul facturii nr.x are ca justificare necesitatea organizării de șantier și a unui spațiu pentru depozitarea materialelor și utilajelor, fiind emisă în temeiul contractului de închiriere nr. 8/07.01.2013 (Anexa nr. 7) cu societatea x care dispunea de un punct de lucru în localitatea Jupa, în proximitatea x. Așa cum rezultă din obiectul contractului de închiriere nr. x, societatea x închiriază în calitatea de locatar către x SRL în calitate de locator suprafața de teren de 600 mp, pentru depozitarea materialelor, construcție provizorie pentru organizarea de șantier, situată în localitatea Jupa, județul x, parte din proprietatea locatorului x SRL aferentă punctului de lucru CF x.

Mai mult, societatea arată că legătura dintre cheltuiala efectuată în temeiul contractului de închiriere și veniturile impozabile obținute rezultă și din mențiunile din contractul de închiriere nr.x, din care rezultă că închirierea terenului a fost necesară pentru executarea contractului de achiziții publice nr. x încheiat în calitate de beneficiar final cu primăria Municipiul x „Amenajare drumuri agricole în Municipiul x”. De altfel, așa cum se menționează la art. 5 din Contractul de închiriere a terenului termenul de plată stabilit de ambele părți este de 5 zile, de la data încasării de către Locatar a sumei facturate către beneficiarul final Municipiul x prin Primar pentru Organizarea de Șantier aferentă contravalorii contractului nr.x x, însoțită de factura privind contravaloarea lucrărilor acceptate.

Contestatară menționează că organul de inspecție fiscală nici măcar nu a analizat aceste documente, deși îi revenea obligația să stabilească în concret cum anume trebuie făcută proba utilității/necesității acestei închirieri; trebuie reamintit că tocmai din cauza ambiguității acestei condiționări, ea a fost eliminată din Normele de aplicare ale noului Cod fiscal.

În plus, această "părere" din birou a organului fiscal despre ce anume este necesar executării unor lucrări de amenajare drumuri agricole constituie un amestec nepermis în atribuțiile societății, ce afectează

libertatea sa de gestiune, drept consacrat atât în doctrina dar și în jurisprudența instanței noastre supreme.

Față de argumentele expuse, cheltuiala în sumă de x lei aferentă facturii nr. x este deductibilă la calculul profitului impozabil în temeiul art.21 alin. (1) Cod fiscal, fiind necesară și obligatorie a fi efectuată în scopul obținerii veniturilor impozabile de la Municipiul x în temeiul contractului de achiziții publice nr.x.2012.

b.2.2) Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor pentru anul 2015 prin care organul de inspecție fiscală a considerat, în temeiul art. 21 alin. (1) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei și a stabilit un impozit pe profit în cuantum de x lei pentru un număr de 6 facturi, respectiv: 1) Factura nr. x emisă de Cabinet avocat x în suma de x lei reprezentând servicii avocat și 2) factura nr. x emisa de x de avocat în suma de x lei reprezentând servicii avocat.

În ce privește factura x emisă de Cabinet avocat x (Anexa nr.8) în sumă de x lei și factura nr. x emisă de x-cabinet de avocat, organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli nedeductibile în temeiul art. 21 alin.(1) Cod fiscal, apreciind că societatea nu poate prezenta documente justificative (rapoarte de lucru) din care să rezulte că aceste servicii au fost realizate pentru activitatea societății verificate.

Contestatară menționează că se impune precizarea faptului că art. 21 alin.(1) Cod fiscal invocat de organul fiscal, nu impune, pentru deductibilitatea cheltuielii, prezentarea de rapoarte de lucru.

De asemenea, arată că aceste cheltuieli au fost efectuate în baza contractelor de asistență juridică (i) nr. x.2015 (Anexa nr. 8) încheiat cu avocat x având ca obiect „consultanță juridică în favoarea societății privind înregistrarea raporturilor fiscale ale societății cu partenerii în perioada 2012-2013 (...) și (ii) nr. x încheiat cu avocat x având ca obiect „*consultanță juridică în favoarea societății privind înregistrarea rezultatelor fiscale și raporturilor fiscale ale societății cu partenerii în perioada 2013-2013*". Aceste cheltuieli sunt deductibile și în baza dispoziției legale invocate de organul fiscal, având în vedere că au fost efectuate pentru asigurarea apărării într-un dosar în care aveam calitatea de suspect și în care asistența juridică este obligatorie potrivit legii.

Or, art.21 alin. (1) Cod fiscal dispune că sunt deductibile „cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”. În condițiile în care, în materie penală, asistența juridică este obligatorie iar dreptul la apărare este consacrat la nivel constituțional, aceste cheltuieli sunt integral deductibile la calculul profitului impozabil pentru anul 2015.

3) Factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție motorină.

În ce privește cheltuiala în suma de x lei efectuată în baza facturii sus menționate, societatea arată că organul de inspecție fiscală a considerat, în mod neîntemeiat și nelegal, că nu poate prezenta documente justificative din care sa rezulte unde a fost utilizată motorina achiziționată.

În fapt, în temeiul contractului nr.x.2014 încheiat între x SRL în calitate de prestator și x SRL în calitate de beneficiar, societatea precizează că s-a obligat să presteze servicii cu utilaje și operatori pe bază de comandă din partea beneficiarului, x având utilajele și operatorii necesari pentru prestarea de servicii. Pentru operarea utilajelor, a achiziționat motorină de la x SRL, motorină care a fost inclusă în prețul serviciilor prestate cu utilajele. Astfel, pentru perioada 15 mai-30 iunie 2015 a întocmit decontul de lucrări pentru utilajele (autobasculantă x, autobetonieră x, autotractor x, autoutilitară x, buldoexcavator x, buldoexcavator x, buldoexcavator 1) cu care a executat lucrările pentru x SRL, valoarea decontului fiind în cuantum de x lei (anexa nr.9), Conform acestui decont, s-a emis către x factura nr. x reprezentând prestări servicii șantiere aferente perioadei x pentru suma x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei, fiind astfel evident că utilizarea motorinei pentru funcționarea utilajelor a fost o cheltuială strict necesară și a condus la obținerea de venituri impozabile directe.

Având în vedere că achiziția de motorină a fost indispensabilă pentru activitatea societății și că a condus la obținerea de venituri impozabile, cheltuiala este deductibilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2015, în temeiul art.21 alin. (1) coroborat cu art. 19 alin. (1) din Codul fiscal,

4) Factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând refacturare prestări servicii construcții și 5) Factura nr. x emisa de xSRL în suma de x lei reprezentând refacturare prestări servicii construcții;

În ce privește achizițiile efectuate de la societatea x în temeiul: (i) facturii nr. x în suma de x lei (Anexa nr. 10) reprezentând refacturare prestări servicii construcții și (ii) facturii nr. x în suma de x lei (Anexa nr.10) reprezentând refacturare prestări servicii construcții, contestatara menționează că în mod neîntemeiat, organul de inspecție fiscală a considerat că nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

Așa cum a arătat mai sus, x SRL în calitatea de executant a încheiat cu Comuna x în calitate de Beneficiar două contracte de execuție de lucrări, astfel:

- Contractul nrx (Anexa nr. 10), prin care x s-a obligat să execute și să finalizeze „Refacere drum x 1”, lucrare ce a implicat refacerea infrastructurii existente, așternere covor asfaltic (strat uzura) iar Beneficiarul s-a obligat să plătească valoarea contractului în sumă de

125.781,59 lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Durata contractului de execuție a lucrărilor constând în „Refacere drum Vodrnici - Strada 1” a fost convenită la cel mai scurt timp posibil de la semnarea contractului, dacă condițiile climatice permit acest lucru, dar nu mai mult de 4 luni de la semnarea contractului.

- Contractul nr. x.2015 (Anexa nr.10), prin care x s-a obligat să execute și să finalizeze „Refacere drum x000+300”, lucrare ce a implicat refacerea infrastructurii existente, așternere covor asfaltic (strat uzura) iar Beneficiarul s-a obligat să plătească valoarea contractului în sumă de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Durata contractului de execuție a lucrărilor constând în „Refacere drum x 000+300” a fost convenită la cel mai scurt timp posibil de la semnarea contractului, dacă condițiile climatice permit acest lucru, dar nu mai mult de 4 luni de la semnarea contractului.

În executarea contractelor, contestatara precizează că a emis două facturi, respectiv:

- factura nr. x către Comuna x (Anexa nr.10), reprezentând refacere drum x, ctr. x, pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Așa cum rezultă din documentele anexate facturii nr.x, aceasta este justificată de (13 pagini) de: centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv (formular F1), centralizatorul cheltuielilor pe categorii de lucrări, pe obiecte (formular F2), lista cu situațiile de lucrări x mp (formularul F3), Lista consumurilor de materiale (formularul C6), lista consumurilor cu mâna de lucru (formular C7), lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții (formular C8), lista consumurilor privind transporturile (formular Cg), toate sub semnătura și ștampila x și a dirigintelui de șantier x

- factura nr. x către Comuna x (Anexa nr.10), reprezentând refacere drum x.00+300 conf. Ctr. x/18.05.2015, pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Așa cum rezultă din documentele anexate facturii nr. x, aceasta este justificată de (10 pagini) de: centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv (formular F1), centralizatorul cheltuielilor pe categorii de lucrări, pe obiecte (formular F2), lista cu cantitățile de lucrări asfaltare x mp, km 000+300 (formularul F3), Lista consumurilor de materiale (formularul C6), lista consumurilor cu mâna de lucru (formular C7), lista consumurilor de ore de funcționare a utilajelor de construcții, (formular C8), lista consumurilor privind transporturile (formular C9), toate sub semnătura și ștampila x și a dirigintelui de șantier x.

Pentru executarea acestor lucrări, x a încheiat două contracte de execuție (subcontractat lucrările contractate de la comuna x) cu societatea x SRL, astfel:

- Contractul nr. x (Anexa nr. 10), prin care x SRL s-a obligat către x SRL să execute și să finalizeze „Refacere drum x”, lucrare ce a implicat refacerea infrastructurii existente, așternere covor asfaltic (strat uzura) iar

Beneficiarul s-a obligat să plătească valoarea contractului în sumă de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Durata contractului de execuție a lucrărilor constând în „Refacere drum x” a fost convenită la cel mai scurt timp posibil de la semnarea contractului, dacă condițiile climaterice permit acest lucru, dar nu mai mult de 4 luni de la semnarea contractului.

- Contractul nr. x (Anexa nr.10), prin care x SRL s-a obligat către x SRL să execute și să finalizeze „Refacere drum x 000+300”, lucrare ce a implicat refacerea infrastructurii existente, așternere covor asfaltic (strat uzura) ia»' Beneficiarul s-a obligat să plătească valoarea contractului în sumă de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Durata contractului de execuție a lucrărilor constând în „Refacere x000+300” a fost convenită la cel mai scurt timp posibil de la semnarea contractului, dacă condițiile climaterice permit acest lucru, dar nu mai mult de 4 luni de la semnarea contractului.

Urmare a serviciilor și lucrărilor executate, societatea x SRL a emis doua facturi, astfel:

- factura nr. x având ca beneficiar x SRL (Anexa nr.10), reprezentând refacere drum x 1, conform contract execuție nr. x pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Așa cum rezultă din documentele anexate facturii nr.x, aceasta este justificată (10 pag) de: centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv (formular F1), centralizatorul cheltuielilor pe categorii de lucrări, pe obiecte (formular F2), lista cu cantități de lucrări pe categorii de lucrări (formularul F3), lista cuprinzând consumurile de resurse materiale (formularul C6), lista cuprinzând consumurile cu mâna de lucru (formular C7), lista cuprinzând consumurile de ore de funcționare a utilajelor de construcții (formular C8), lista cuprinzând costurile privind transporturile (formular C9), toate sub semnătura și ștampila x SRL.

- factura nr.x, având ca beneficiar x SRL (Anexa nr.10), reprezentând refacere drum x KM.00+300 conf. Contract execuție nr. x pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. Așa cum rezultă din documentele anexate facturii nr. x, aceasta este justificată (7 pag) de centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv (formular F1), lista cu cantități de lucrări pe categorii de lucrări (formularul F3), lista cuprinzând consumurile cu mâna de lucru (formular C7), lista cuprinzând consumurile de ore de funcționare a utilajelor de construcții (formular C8), lista cuprinzând costurile privind transporturile (formular C9), toate sub semnătura și ștampila Camand Impex SRL.

Astfel, contestatara arată că contrar susținerilor nelegale și netemeinice ale organului fiscal, cheltuielile efectuate în baza facturilor nr.x și x emise de x SRL sunt dovedite pe baza de documentele justificative, contracte, situații privind lucrările executate, așa cum rezultă din cele de mai sus. Contractele de execuție cu x SRL nr. 767/14.07.2015 și nr. x sunt justificate de contractele de execuție încheiate de x SRL în calitate de

executant cu Comuna x, respectiv contractele nr. x și x, obiectul contractelor încheiate cu x SRL fiind în strânsă legătură cu obiectivele contractate de x în calitate de executant cu comuna x. De asemenea, facturile emise de x SRL sunt însoțite de documente justificative detaliate privind lucrările executate și serviciile prestate, acestea fiind în strânsa corelație cu facturile emise de către Comuna x precum și cu documentele justificative ce le însoțesc.

Practic, în acest context, organul de inspecție neaga dreptul unui agent economic de a apela la subcontractanți pentru a executa anumite lucrări, în ipoteza în care nu are capacitate disponibilă pentru a onora lucrările contractate. O astfel de abordare nu are niciun suport legal și contrazice însăși libertatea consacrată în Constituția României la art. 135.

Mai mult, societatea susține că aceste cheltuieli au condus direct la obținerea veniturilor impozabile, venituri ușor de identificat prin compararea celor două seturile de facturi. Astfel:

- pentru cheltuielile aferente facturii nr. x având ca beneficiar x SRL (Anexa nr.10), reprezentând refacere drum x, conform contract execuție nr. x pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, xSRL a realizat venituri impozabile în cuantum de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei de la Comuna x.

- pentru cheltuielile aferente facturi nr. x, având ca beneficiar x SRL (Anexa nr. 10), reprezentând refacere drum x conf. Contract execuție nr. x pentru suma de x la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, x SRL a realizat venituri impozabile în cuantum de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei.

Contestatară afirmă că rezultă, fără niciun dubiu, că îndeplinește toate condițiile de deductibilitate ale cheltuielilor efectuate în baza facturilor nr. x și x, acestea fiind justificate din punctul de vedere al necesității, fiind totodată dovedită legătura directă cu veniturile impozabile realizate, conform art.23 alin.(1) Cod fiscal.

6) Factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii construcții.

În ce privește factura nr. x emisă de x SRL în suma de 257.248 lei (Anexa nr.11) reprezentând prestări servicii construcții, societatea susține că organul fiscal în mod nelegal și neîntemeiat apreciază că nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

În fapt, societate arată că a încheiat cu x SRL, în calitate de executant, contractul nr. x (Anexa nr. 11), prin care executantul s-a obligat să execute și să finalizeze lucrarea „execuție lucrări aferente proiectului-Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile xr și valea x în x, județul x, în conformitate cu proiectul tehnic nr x elaborat de x SRL cu

datele aprobate în contractul de finanțare încheiat cu MDRAP nr. x și obligațiile asumate prin prezentul contract". Prețul contractului, conform art. 5.1. a fost convenit la suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei. De asemenea, se precizează că, dacă va fi cazul și va fi respectată legislația în vigoare se va adăuga valoarea pentru diverse situații neprevăzute în sumă de x lei, la care se adaugă TVA de x lei. Așa cum rezultă din dispozițiile art. 29.1, lucrările sunt finanțate prin Programul Național de Dezvoltare Locală de către Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice în baza contractului de finanțare nr. x.

În executarea acestui contract, x SRL a emis factura nr. x reprezentând contravaloare prestări servicii conform contract nr. x și centralizator nr. x din 16.12.2015 în sumă de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei. Conform centralizatorului (Anexa nr.11) atașat facturii, acesta cuprinde (21 pag) detalierea lucrărilor executate pentru modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x și x în x, județul x, iar beneficiarul menționat este Oraș x. Aceste lucrări au fost justificate de faptul că x a încheiat cu Orașul x contractul pentru modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x și x în x, județul x. Contractul de lucrări nr. x (Anexa nr. 11), încheiat în temeiul OUG. nr. 34/2006, Unitatea Administrativ Teritorială Orașul x în calitate de achizitor și x SRL în calitate de executant prevede la art. 4.1. obligația executantului „să execute și să finalizeze lucrările pentru investiția: Execuție lucrări aferentă proiectului „Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x și xxxx în Anina, jud. x" în conformitate cu proiectul tehnic nr. x elaborat de SC x SRL cu datele aprobate în contractul de finanțare încheiat cu MDRAP cu nr, x și cu obligațiile asumate prin prezentul contract" Conform art. 5 prețul convenit pentru îndeplinirea contractului, plătit executantului de către achizitor, conform graficului de plăți este de x lei la care se adaugă TVA de x lei, pentru execuția și finalizarea lucrărilor de mai sus. Dacă va fi cazul și va fi respectată legislația în vigoare se va adăuga valoarea pentru diverse și neprevăzute cheltuieli în sumă de x lei, la care se adaugă TVA de x lei. În baza contractului nr. x, x SRL a emis către Orașul x Factura nr. x (Anexa nr. 11) în sumă de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei.

Contestatară menționează că factura emisă către Orașul x este însoțită de (i) Centralizatorul situațiilor de lucrări nr.1 luna decembrie 2015, (ii) situația de lucrări pentru terasamente, luna decembrie 2015 și (iii) situația de lucrări structura rutieră, luna decembrie 2015, lucrări care au fost subcontractate de x SRL către x SRL.

Față de cele de mai sus, societatea susține că această cheltuială efectuată în temeiul facturii nr. x emisă de x SRL în suma de x lei a condus la obținerea de venituri impozabile directe în cuantum de x, fiind evident deductibilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2015 în temeiul



dispozițiilor invocate de organul fiscal, respectiv art.21 alin. (1) și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

b.2.3.) Pentru anul 2015, în mod eronat, nelegal și neîntemeiat, organul de inspecție fiscală a considerat, în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei și a stabilit un impozit pe profit în cuantum de x lei, apreciind că societatea nu poate prezenta următoarele facturi: (1) factura nr. x emisă de x pentru suma de x lei; (2) factura nr. x emisă de x pentru suma de x lei; (3) factura nr. x emisă de xn în sumă de x lei.

Societatea arată că organul fiscal susține neîntemeiat, la pag. 9 a raportului de inspecție fiscală, că a înregistrat în anul 2015 cheltuieli deductibile fiscal în baza a trei facturi în sumă de x lei în condițiile în care a pus la dispoziția organului fiscal aceste facturi, fiind ignorate cu rea credință, cu consecința stabilirii nelegale și neîntemeiate de sume suplimentare. Astfel:

1) Factura nr. x emisă de x pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei s-a aflat în documentele puse la dispoziția organului fiscal. În temeiul acestei facturi au fost achiziționate un număr de 6 utilaje/autoturisme necesare pentru activitatea desfășurată, fiecare identificată prin seria șasiu și număr de omologare: autocamion MAN, betonieră MAN, autobetonieră MAN, Unimog MB427, autotractor DAF, Skoda Octavia. Această achiziție fiind în strânsă legătură cu obiectul de activitate al societății -construcții- fiind indispensabile pentru desfășurarea activității și, ca atare, deductibile la calculul profitului impozabil în temeiul art. 21 alin. (1) Cod fiscal, contrar susținerilor nelegale și neîntemeiate ale organului fiscal.

2) Factura nr. x (Anexa nr.13) emisă de x pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei, a fost pentru realizarea centrului de informare turistică din x, jud. x așa cum rezultă din detaliile de pe factură „informarea unui centru de informare turistică în mun. x, jud. x, conform situației de lucrări”, emisă în temeiul contractului nr. x încheiat între x și x.

De asemenea, menționează că aceasta factură, contrar celor consemnate de organul fiscal, a fost în bibliorafturile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală.

Astfel, societatea menționează că a încheiat contractul nr. x cu Municipiul x, prin care executantul x SRL s-a obligat „să execute, să finalizeze și să întrețină lucrările de construcție a Centrului Național de Informare și Promovare Turistică realizat prin proiectul „înființarea unui Centru Național de Informare și Promovare Turistică în municipiul x, Județul x” în conformitate cu obligațiile asumate prin prezentul contract”. Prețul convenit, conform art. 4.2. și art. 5 a fost x lei + x lei TVA, reprezentând execuția, finalizarea și întreținerea pentru proiectul înființarea

unui Centru Național de Informare și Promovare Turistică în municipiul x, Județul x".

La data de 21.12.2015, societatea precizează că a emis factura nr. x (Anexa nr.13), înregistrată la Primăria Municipiului x sub nr. x, în valoare de x lei la care se adaugă TVĂ în cuantum de x lei reprezentând „*înființare centru național de informare și promovare turistică în Municipiul x, CTR x*".

Factura nr. x este justificată (35 pag) de: sumarul situației lucrărilor executate precum și de (i) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectivul Clădire centru. Suprastructură și arhitectură (3 pag), (ii) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectivul Clădire centru. Instalații termice interioare (3 pag), (iii) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectivul Clădire centru. Instalații sanitare interioare (5 pag), (iv) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectivul Clădire centru. Instalații electrice interioare (3 pag), (v) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectivul Parcări. Structură și arhitectură (2 pag) (vi) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectiv Amenajare teren (2 pag), (vii) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectiv Asigurare utilități. Racord Canalizare (2 pag), (viii) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectiv Asigurare utilități. Alimentare cu apă (2 pag), (ix) situație de lucrări luna decembrie 2015. Obiectiv organizare de șantier (1 pag) precum și (x) centralizatorul situațiilor de lucrări luna decembrie 2015 din care rezultă valoarea lucrărilor în cuantum de x lei la care se adaugă TVĂ în cuantum de x lei (Anexa nr, 13).

Pentru executarea contractului cu Municipiul x, x SRL a procedat la subcontractarea lucrărilor către societatea x SRL, fiind încheiat contractul de lucrări nr. x prin care x s-a obligat în calitate de executant să execute, să finalizeze și să întrețină lucrările de construcție a Centrului Național de Informare și Promovare Turistică prin proiectul „*înființarea unui centru național de Informare și Promovare Turistică în municipiul x, județul x*” prețul contractului fiind stabilit la suma de x lei, la care se adaugă TVA. (Anexa nr. 13).

În acord cu contractul și cu serviciile executate, x a emis factura nr. x în sumă de x lei + TVA în suma de x lei reprezentând „*înființarea unui centru de informare turistică în mun. x, jud. x conform situației de lucrări*. Factura nr. 424/29.12.2015 are ca documente justificative, 51 pag. (Anexa. nr. 13): (centralizator privind cheltuielile necesare realizării: *înființarea unui centru național de promovare și informare turistică în municipiu x, jud. x*, (ii) situație de lucrări luna decembrie 2015. Detaliat pentru fiecare din următoarele: Obiectivul Clădire centru. Suprastructura și arhitectură/Instalații termice interioare/ Instalații sanitare interioare/Instalații electrice interioare/Parcări/Amenajare teren/Asigurare utilități/ Racord Canalizare/Asigurare utilități. Alimentare cu apă/Obiectiv organizare de șantier precum și centralizatorul situațiilor de lucrări luna decembrie 2015

din care rezultă valoarea lucrărilor în cuantum de x lei la care se adaugă TVĂ în cuantum de x lei.

Contestatară susține că, cheltuiala aferentă facturii nr. x în sumă de x lei emisă de x este justificată prin situații de lucrări din care rezultă că acestea au o legătură directă cu factura nr. x în valoare de x lei emisă către Primăria Municipiului x, fiind îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 21 alin. (1) și art. 19 alin. (1) Cod fiscal, cheltuiala fiind efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile, deși organul fiscal invoca nedeductibilitatea în temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal pe motiv că nu este documentul justificativ al facturii nr. x.

3) Factura nr. 6x, emisă de x în sumă de x lei (Anexa nr. 14), reprezintă avans pentru Centrul de Informare Turistică x. x menționează că a încheiat contractul nr. x (Anexa nr. 1,4), în care are calitatea de beneficiar iar are calitatea de executant. Conform art. 4.1 din contractul menționat, x s-a obligat să execute lucrările pentru „*Construirea unui centru local de informare turistică și promovarea turismului prin editarea și elaborarea de materiale promoționale în comuna x, județul x*”. În temeiul acestui contract, x în calitate de antreprenor, s-a obligat conform art. 4.2. să plătească executantului prețul convenit pentru îndeplinirea contractului de lucrări „*Construirea unui centru local de informare turistică și promovarea turismului prin editarea și elaborarea de materiale promoționale în comuna x, județul x*” în cuantum de x lei, la care se adaugă TVA în cuantum de x lei.

x a emis factura nr. x reprezentând avans conform contract x în cuantum de x lei + TVA în cuantum de x lei.

Societatea susține că lucrările executate de x în baza contractului de lucrări nr. x, au fost necesare executării Centrului de Informare Turistică x, cheltuieli fiind deductibile la calculul profitului impozabil, efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, deși temeiul invocat de organul de inspecție fiscală este art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal.

De asemenea, societatea precizează că a încheiat contractul nr. x septembrie 2015 cu Primăria x în temeiul căruia e emisă factura nr. x (Anexa nr. 14). Astfel, cheltuiala în cuantum de x lei este înregistrată în baza de document justificativ - factura - astfel încât constatarea organului fiscal este vădit nelegală și netemeinică, factura fiind în documentele (bibliorafturile) puse la dispoziția organului de inspecție fiscală.

b.2.4.) Nelegalitatea și netemeinicia constărilor pentru anul 2016 prin care organul de inspecție fiscală a considerat, în temeiul art. 25 alin. (1) și art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei și a stabilit un impozit pe profit în cuantum de x lei, pentru un număr de 12 facturi, după cum urmează:

1) În ce privește factura nr. x (Anexa nr.15) emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție beton, societatea enunționează că în mod eronat, consideră organul fiscal că nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat.

Așa cum am arătat supra, societatea precizează că a încheiat cu x SRL, în calitate de executant, contractul nr. x (Anexa nr. 11), prin care executantul s-a obligat să execute și să finalizeze lucrarea „execuție lucrări aferente proiectului- Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x și valea x în x, județul x, în conformitate cu proiectul tehnic nr. x elaborat de SC x SRL cu datele aprobate în contractul de finanțare încheiat cu MDRAP nr. x și obligațiile asumate prin prezentul contract”. Prețul contractului, conform art. 5.1. a fost convenit în suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei.

În executarea acestui contract, x SRL a emis factura nr. x pentru achiziție beton. La rândul său a încheiat contractul x (Anexa nr.11) cu Orașul x pentru modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x și valea x în x, județul x. x SRL a emis către Orașul x factura nr. x (Anexa nr.15), reprezentând modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, x x, Jud. x, conf. Contract nr. x și situații de lucrări la septembrie 2016 în valoarea de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei.

Mai mult, situația de lucrări pentru luna septembrie 2016 către Orașul x sub semnătura și ștampila x, Orașului x și Dirigintelui de șantier ce este anexată la factura nr. x (Anexa nr. 15), cuprinde la poziția 011 din situația de lucrări pentru rigole carosabile valoarea de x lei pentru Beton de ciment B 300 stas 3622.

Societatea precizează că rezultă astfel, fără dubiu, că achiziția betonului de la x SRL conform facturii nr. x a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice, conform art. 25 alin. (1) Cod fiscal, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil .

2) Referitor la factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție beton (Anexa nr. 16), contestatara menționează că organul fiscal consideră, în mod neîntemeiat și nelegal, că nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat.

Astfel, arată că această achiziție a fost necesară pentru executarea contractului nr. x (Anexa nr. 16) încheiat cu x SRL contract în temeiul căruia x SRL s-a obligat să presteze lucrări și servicii modernizare străzi principale și secundare, Comuna x, Județul x, lucrări în valoare de x lei. Conform acestui contract, contestatara precizează că a emis factura nr. x pentru „lucrări conform contract nr. x și situație de lucrări aferentă” pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei.

De asemenea precizează că aceasta a fost emisă pentru executarea lucrărilor pentru obiectivul x, str. x, rezultând astfel că, achiziția de la x în temeiul facturii nr. x a fost efectuată în scopul activității economice, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil în temeiul art. 25 alin. (1) Cod fiscal.

3) Referitor la factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții (Anexa nr. 17) pentru care, organul fiscal consideră că, nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

Societatea arată că potrivit mențiunilor de pe factura nr. x aceasta a fost emisă de x pentru „lucrări de construcții centru local de informare turistică x conform situației de lucrări”. Aceste servicii au fost achiziționate pentru executarea contractului nr. x septembrie 2013 între x SRL și Comuna x (Anexa nr.17), contract conform căruia x s-a obligat în calitate de executant să execute lucrările pentru „construirea unui centru local de informare turistică și promovarea turismului prin editarea și elaborarea de materiale promoționale în comuna x, județul x” contract al cărui preț a fost stabilit la suma de x lei din care TVA de x lei.

Contestatarul menționează că, deși contractul a fost semnat în septembrie 2013, lucrările au început în luna iunie 2015, conform Ordinului de începere a lucrărilor nr. x emis de Comuna x ca urmare a adjudecării ofertei x privind execuția lucrărilor în cadrul Proiectului „Construirea unui centru local de informare turistică și promovarea turismului prin editarea și elaborarea de materiale promoționale în comuna x, județul x” prin măsura 313. (Anexa nr. 17).

În executarea acestui contract, x în calitate de antreprenor a subcontractat executarea lucrărilor de la x care a emis factura nr. x însoțită de centralizatorul de decontare 2016 precum și de situațiile de lucrări executate (70 pag) care cuprinde pentru obiectivul „construire centru de informare x. Clădire Centru” situația de plată pentru luna 6 2016 pentru rezistență suprastructură lemn, arhitectura infrastructură, arhitectură suprastructură, instalații sanitare, instalații încălzire și răcire în sistem radian, încălzire în pardoseală, instalații ventilare, instalații ventilare NCS, instalații termice în centrala termică, instalații electrice curenți tari, instalații electrice alarmare incendiu, instalații electrice alarmare efracție, instalații electrice voce date, canalizare și alimentare cu apă, rețele electrice exterioare iar pentru obiectul „montaj utilaje și echipamente” situații de lucrări pentru montaj utilaj încălzire cu radiator, montaj instalații ventilare, montaj utilaj instalații termice în CT, montaj utilaj instalații electrice curenți tari, montaj instalații electrice voce date, montaj util rețele electrice exterioare, montaj util electrice alarmă efracție.

Contrar susținerilor nedovedite ale organului fiscal, societatea arată că factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții, este justificată cu documente justificative (situații de lucrări) din care rezultă efectuarea cheltuielii în scopul activității economice, așa cum dispune art. 25 alin. (1) Cod fiscal.

4) Factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de piatră, organul fiscal consideră că societatea verificată nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizată piatra achiziționată.

Contestatarul menționează că această achiziție a fost necesară pentru executarea contractului nr. x (Anexa nr.16) încheiat de x SRL cu xSRL, contract în temeiul căruia x SRL s-a obligat să presteze lucrări și servicii modernizare străzi principale și secundare, Comuna x Județul Mehedinți, lucrări în valoare de x lei.

Conform acestui contract, x SRL a emis:

- factura nr. x (Anexa nr. 18) pentru „*lucrări conform contract nr. x și situație de lucrări aferentă*” pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei. Așa cum rezultă din situația de plată aferentă, anexă la factura nr. x pentru executarea lucrărilor pentru obiectivele x, x, x, x, Strada x, x Alea x, x, x, x Strada x, a fost încorporat macadam ordinar având după cilindrare o grosime de 10 cm gros (numărul de articol DA13B1) în valoare cumulată, conform fiecărei situații de lucrări, de x lei.

- factura nr. x (Anexa nr. 18) pentru lucrări conform contract x din 31.05.2016 și situație de lucrări aferentă investiția „*modernizare străzi principale și secundare în comuna x jud. MH*” în valoare de x lei și TVA de x lei. Conform situației de lucrări anexate facturii nr. x pentru executarea lucrărilor la obiectivele x Strada xi, x Strada x, x Alea xr, x Strada xi, x Strada x, lx Alea x, lx Alea x, xAleax, x Alea x, xStrada x, x Alea x, xStr. x, x a fost încorporat macadam ordinar având după cilindrare o grosime de 10 cm gros (numărul de articol DA13B1) în valoare cumulată, conform fiecărei situații de lucrări, de x lei.

Societatea menționează că, produse achiziționate în temeiul facturii nr. x emisă de x SRL au fost transportate de x SRL așa cum rezultă din factura seria x conform centralizatorului pentru activitatea de transport conform contract nr. x din 01.06.2016 în perioada 06.06.2016 -31.08.2016 (Anexa nr. 18).

Rezultă astfel că pentru cheltuiala în cuantum de x lei de la x SRL, cheltuiala care a fost necesară pentru executarea lucrării contractate de x de la x, fiind obținute venituri impozabile directe de x lei, astfel încât nu există niciun dubiu că această cheltuială a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice așa cum dispune art. 25 alin. (1) Cod fiscal.

5) În ce privește factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei (Anexa nr. 19) reprezentând prestări servicii pentru care, organul fiscal a apreciat că, societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări, devize, etc.) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

Societatea precizează că așa cum rezultă din mențiunile de pe această factură, această reprezintă „storno avans conform contract nr. x și este o factura de storno pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, fiind o factură de storno pentru lucrări neconfirmate/nerecepționate de beneficiarul final.

De asemenea, precizează că anexează și factura nr. x (Anexa nr. 19) în valoare de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei, care a fost stornată prin factura nr. x emisă de x SRL.

Astfel, organul fiscal a procedat în mod eronat și nelegal prin includerea în baza impozabilă a impozitului pe profit (prin considerarea facturii nr. x ca fiind nedeductibilă) a unei facturi de storno.

6) În ce privește factura nr. x emisă de x SRL-D CUI x în sumă de x lei reprezentând servicii de consultanță pentru care, organul fiscal consideră că, societatea nu poate prezenta documente justificative (devize, etc.) din care să rezulte ce s-a prestat, precum și necesitatea pentru care s-a efectuat respectivul serviciu.

Contestatară arată că această factură a fost emisă conform contract de consultanță nr. x (Anexa nr. 20). Așa cum rezultă din contractul nr. 14.12.08.2016 obiectul contractului constă în furnizarea de servicii de consultanță clientului în scopul solicitării finanțării în cadrul Programului Operațional Regional 2014-2020, Axa prioritară 2 - îmbunătățirea competitivității întreprinderilor mici și mijlocii. Prioritatea de investiții 2.1. Promovarea spiritului antreprenorial, în special prin facilitarea explorării economice a ideilor noi și prin încurajarea creării de noi întreprinderi, inclusiv prin incubatoare de afaceri.

Așadar, contractul cu x a avut ca obiect consultanța oferită de x în vederea depunerii proiectului pe fonduri europene ADR Vest în vederea achiziției de utilaje (stație mobilă de betoane, încărcător), proiect care a ajuns în stadiul de semnare în sensul că x a fost eligibil, s-a înaintat contractul de finanțare și s-a solicitat de către ADR Vest prezentarea dovezii pentru cofinanțare (aproximativ 500.000 lei) în 30 zile. Leading Construct nu a reușit să facă dovada co-finanțării și din acest motiv să acceseze finanțarea.

Stoica MC Consulting a prestat serviciile conform contract și a dus la îndeplinire prima etapă, respectiv depunerea și eligibilitatea proiectului pe fonduri europene, însă în lipsa cofinanțării nu s-a mai putut trece la etapa următoare constând în "implementarea și derularea proiectului". Având în vedere că art. 25 alin. (1) Cod fiscal dispune că sunt deductibile cheltuielile

efectuate „în scopul activității economice” este evident că această cheltuială a fost efectuată în scopul obținerii finanțării, fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit.

7) În ce privește factura nr. x (Anexa nr. 21) emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care, organul fiscal consideră că, societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat, respectivele servicii.

În primul rând, societatea precizează că organul fiscal în mod eronat stabilește o cheltuială nedeductibilă de 10 ori mai mare în condițiile în care cuantumul facturii nr. x este de x lei iar nu de x lei, așa cum a stabilit organul fiscal.

În al doilea rând, achiziția a fost efectuată în temeiul contractului de prestări servicii x și situației de lucrări nr.1, anexată facturii (Anexa nr.21). Așa cum rezultă din contractul nr.x (Anexa nr.21) încheiat între x în calitate de beneficiar și x în calitate de executant, acesta din urmă s-a obligat să execute și să finalizeze lucrările aferente proiectului Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, Valea x în x, județul x, în conformitate cu proiectul tehnic nr. x elaborat de SC x SRL cu datele aprobate în contractul de finanțare cu MDRAP cu nr. x. Conform centralizatorului cheltuielilor pe lucrări, pe obiecte, x s-a obligat să efectueze lucrări construcții constând în rigole carosabile și podele în valoarea de x lei fără TVA.

Lucrările executate de x SRL au fost necesare pentru executarea de către x a lucrărilor contractate cu Orașul x către care x a emis factura nr.x (Anexa nr.21) reprezentând modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, Valea x în x, Jud. x, conf. Contract nr. x și situații de lucrări la septembrie 2016 în valoarea de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei.

Societatea susține că lucrările efectuate de x au legătură directă cu contractul semnat cu Primăria x. x a realizat lucrările aferente rigolelor carosabile, lucrări confirmate de beneficiarul final și facturate acestuia. De asemenea, precizează că x este societate cu acționar 100%, iar Consiliul Local x și a fost auditată anual de Curtea de Conturi, nefiind constatată nicio deficiență cu privire la aceste lucrări.

Astfel, societatea susține că achiziția serviciilor de la x SRL în temeiul facturii nr. x17.08.2016 a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice așa cum dispune art.25 alin.(1) Cod fiscal, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil.

8) În ce privește factura nr.x (Anexa nr.22) emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de materiale de construcții pentru care, organul fiscal consideră că societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte



unde a fost utilizat betonul achiziționat, vă rugăm să aveți în vedere că factura în discuție, așa cum rezulta din conținutul acesteia și situația de lucrări anexata a fost pentru achiziția de balast, nisip și piatră spartă.

Societatea arată că această achiziție a fost necesară pentru executarea contractului nr. x (Anexa nr.16) încheiat de x SRL cu x SRL, contract în temeiul căruia x SRL s-a obligat să presteze lucrări și servicii modernizare străzi principale și secundare, Comuna x, Județul xi, lucrări în valoare de 1x lei. Conform acestui contract, x SRL a emis:

- factura nr. x (Anexa nr. 18) pentru „*lucrări conform contract nr. x și situație de lucrări aferentă*” pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei. Așa cum rezultă din situația de plată aferentă, anexă la factura nr. x pentru executarea lucrărilor pentru obiectivele x Alea x, x,x, x,i, Strada x, x Alea x, x Strada x, x Strada x, Strada x, în care au fost incorporate materialele achiziționate de la x.

- factura nr. x (Anexa nr. 18) pentru lucrări conform contract x și situație de lucrări aferentă investiția „modernizare străzi principale și secundare în comuna x, jud. MH” în valoare de x lei și TVA de x lei. Conform situației de lucrări anexate facturii nr. x pentru executarea lucrărilor la obiectivele x.x.x.x.x..x. în care au fost incorporate materialele achiziționate de la x.

Față de cele de mai sus, societatea susține că, cheltuiala în cuantum de la x SRL, a fost necesară pentru executarea lucrării contractate de x de la x, fiind efectuată în scopul desfășurării activității economice așa cum dispune art. 25 alin. (1) Cod fiscal.

9) În ce privește factura nr x emisă de xSRL în suma de x lei (Anexa nr. 23) și factura nr. x emisa de x SRL în sumă de x lei (Anexa nr. 23) reprezentând achiziție de piatra sparta pentru care, organul fiscal consideră că, nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care sa rezulte unde au fost utilizat produsele achiziționate, societatea arată că această achiziție a fost necesară pentru executarea contractului nr. x din 31.05.2016 (Anexa nr.16 ) încheiat cu x SRL, contract în temeiul căruia x SRL s-a obligat să presteze lucrări și servicii modernizare străzi principale și secundare, Comuna x, Județul x, lucrări în valoare de x lei.

În executarea contractului cu x, x SRL a emis factura x (Anexa nr.18) lucrări conform contract **x și situație de lucrări aferentă investiția „modernizare străzi principale și secundare în comuna x, jud. MH”** în valoare de x lei și TVA de x lei.

Așa cum rezultă din situația de lucrări conform contract x și situație de lucrări aferentă investiția „modernizare străzi principale și secundare în comuna x, jud. x” în valoare de x lei și TVA de x lei, pentru executarea lucrărilor la obiectivele x,x,x,x,x,x,x,x,x a fost incorporat macadam/piatră spartă.

Astfel, societatea susține că achiziția a fost strict necesară pentru executarea contractului cu x, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2016.

10) În ce privește factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei (Anexa nr. 24) reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care, organul fiscal consideră că, societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări din care sa rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele lucrări, contestatara arată că aceste lucrări au fost efectuate, așa cum rezultă din detaliile de pe factură, precum și din situațiile de lucrări anexate pentru reabilitarea localității Ilovița.

Această achiziție a fost necesară pentru executarea contractului nr. x (Anexa nr. 16 ) încheiat de x SRL cu x SRL, contract în temeiul căruia x SRL s-a obligat să presteze lucrări și servicii modernizare străzi principale și secundare, Comuna lx, Județul x, lucrări în valoare de x lei.

Conform acestui contract, pentru realizarea lucrărilor, în parte subcontractate de la x SRL, xSRL a emis:

- factura nr. x (Anexa nr. 18) pentru „lucrări conform contract nr. x și situație de lucrări aferentă” pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei.

- factura nr. x (Anexa nr.18) pentru lucrări conform contract x din 31.05.2016 și situație de lucrări aferentă investiția „modernizare străzi principale și secundare în comuna x jud. x” în valoare de x lei și TVA de x lei.

Societatea arată că achiziția a fost strict necesară pentru executarea contractului cu x, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil pentru anul 2016.

11) În ce privește factura nr.x (Anexa nr.25) emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care organul fiscal apreciază că societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care sa rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

Societatea arată că cheltuiala a fost efectuată, așa cum rezultă din mențiunile de pe factura nr.x, în temeiul contractului de prestări servicii x și situației de lucrări nr. 3, anexată facturii (Anexa nr. 25). Așa cum rezulta din contractul nr. x încheiat între x în calitate de beneficiar și x în calitate de executant, acesta din urmă s-a obligat să execute și să finalizeze lucrările aferente proiectului Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, x în x, județul x, în conformitate cu proiectul tehnic nr. x elaborat de x SRL cu datele aprobate în contractul de finanțare cu MDRAP cu nr. x. Conform centralizatorului cheltuielilor pe lucrări, pe obiecte, x s-a obligat să efectueze lucrări construcții constând în rigole carosabile și podele în valoarea de x lei fără TVA.

Lucrările executate de x SRL au fost necesare pentru executarea a lucrărilor contractate cu Orașul x care societatea precizează că a emis factura nr. x. Astfel, achiziția serviciilor de la x SRL în temeiul facturii nr. x a fost efectuată în scopul desfășurării activității economice așa cum dispune art. 25 alin. (1) Cod fiscal, fiind deductibilă la calculul profitului impozabil.

b.2.5). Pentru anul 2017, societatea arată că organul de inspecție fiscală a considerat, în temeiul art. 25 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr. 227/2015, cheltuieli nedeductibile în cuantum de x lei și un impozit pe profit aferent în cuantum de x lei pentru factura nr. x emisă de x SRL.

Această achiziție a fost efectuată pentru formarea profesională a personalului, fiind deductibilă în temeiul art. 25 alin.(1) coroborat cu art. 25 alin. (3) lit. b) reprezentând cheltuieli sociale, deductibile în limita a 5% asupra valorii salariilor personalului.

3.2. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor privind stabilirea unei baze impozabile în cuantum de x lei și un impozit pe profit suplimentar de x lei.

Societatea arată că în temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (3) lit. i) și art. 24 alin. (11) Cod fiscal organul de inspecție fiscală consideră că a dedus eronat cheltuieli cu amortizarea în cuantum de 644 lei în anul 2014.

De asemenea, pentru anul 2014 și 2015, în temeiul dispozițiilor OMFP nr. 1802/2014 coroborat cu art. 19 alin. (1) Cod fiscal, organul de inspecție fiscală a stabilit venituri suplimentare din subvenții pentru investiții neînregistrate în cuantum de x lei (pentru anul 2014) și în cuantum de x lei (pentru anul 2015), rezultând astfel o bază impozabilă suplimentară în cuantum de x lei și un impozit pe profit suplimentar de x lei.

În privința acestor constatări, societatea consideră că atât Decizia de impunere cât și raportul de inspecție fiscală sunt nemotivate în fapt, neexistând niciun algoritm de identificare a sumelor stabilite de inspecție fiscală în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a solicitat clarificări cu privire la modul de înregistrare a subvenției. Or, pentru a putea fi exercitat dreptul la apărare în mod util și eficient este necesar ca organul de inspecție fiscală să motiveze constatările, să arate raționamentul care a condus la stabilirea sumelor suplimentare.

4. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum de x lei reprezentând TVA aferentă unei baze impozabile suplimentare x lei.

#### 4.1. Constatările organului de inspecție fiscală

Societatea redă constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

4. 2. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum de x lei reprezentând TVA aferentă unei baze impozabile suplimentare de x lei.

4.2.1 În ce privește suma de x lei stabilită global pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019 aferentă unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestări servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat, achiziții combustibil și alte servicii de la furnizori precum: x SRL, x SRL, x de avocat, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x, x SRL, x SRL (pentru) care societatea nu deține situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, bonuri de consum, din care sa rezulte ca aceste servicii si bunuri au fost folosite pentru nevoile societății".

În primul rând, societatea menționează că așa cum a arătat supra la pct. 2.1.1, din analiza Anexei nr.3, unde organul de control indică că ar fi sumele stabilite suplimentar în cuantum de x lei, în mod eronat, abuziv și fără niciun temei legal, organul de inspecție fiscală a luat în calcul inclusiv sume anterioare datei de 01.12.2014 - perioada de debut a inspecției fiscale, stabilind sume suplimentare cu titlu de TVA în cuantum de x lei.

Astfel, nu există niciun temei legal pentru sumele stabilite suplimentar cu titlu de TVA pentru achizițiile de la x (factura x), x SRL (factura nr. x) și x SRL (facturile nr. x și x).

De asemenea, arată că în mod eronat și artificial, organul fiscal stabilește o TVA în sumă mai mare cu x lei pentru o achiziție de x lei, conform facturii nr. x emisă de avocat x.

În al doilea rând, societatea menționează că așa cum a arătat pe larg în argumentele prezentate la impozitul pe profit pentru fiecare dintre aceste achiziții, acestea sunt justificate fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale x SRL, așa cum dispune art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 respectiv art. art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015.

În ceea ce privește condiția de formă, îndeplinirea acesteia nu a fost contestată de organele fiscale, societatea deține și a prezentat facturi fiscale conforme pentru serviciile achiziționate, suma de x lei fiind stabilită global și nemotivat de organul de inspecție fiscală, doar pentru presupusa neîndeplinire a condițiilor de fond - efectuarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește condiția de fond, aceasta este de asemenea îndeplinită, contrar celor reținute de organele fiscale, serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale Societății, așa cum am demonstrat pe larg la argumentele privind impozitul pe profit.

Astfel, utilizarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile, presupune existența unei legături directe și imediate între achizițiile în amonte și operațiunile taxabile în aval desfășurate de persoana

impozabilă, așa cum se arată de altfel în normele de aplicare a art. 297 Cod fiscal.

În speță, contestatara afirmă că a demonstrat existența unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate și operațiunile taxabile, achizițiile fiind incluse în prețul prestațiilor efectuate în beneficiul clienților săi. Astfel, potrivit celor arătate mai sus, reflectarea cheltuielilor în prețul final demonstrează că serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, așa cum rezulta din cele de mai jos.

4.2.1.1. În ce privește achizițiile de la x SRL (factura nr. x, factura nr.x și factura nr. x), x SRL (factura x), societatea precizează că a demonstrat pe larg la pct. b.2.2. supra că aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, conducând în mod direct la colectarea de TVA. Astfel:

- Factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei și TVA în cuantum de x lei reprezentând achiziție motorină a fost efectuată pentru executarea contractului nr. x încheiat între x SRL (Anexanr. 5) în calitate de prestator și x SRL în calitate de beneficiar, prin care ne-am obligat să prestăm servicii cu utilaje și operatori pe bază de comandă din partea beneficiarului, x având utilajele și operatorii necesari pentru prestarea de servicii. Pentru operarea utilajelor, am achiziționat motorină de la x SRL, motorină care a fost inclusă în prețul serviciilor prestate cu utilajele. Astfel, pentru perioada 15 mai-30 iunie 2015 am întocmit decontul de lucrări pentru utilajele (autobasculantă Mitsubishi x, autobetonieră MAN x, autotractor DAF x, autoutilitară x, buldoexcavator CASE 1, buldoexcavator CASE 2, buldoexcavator 1) cu care am executat lucrările pentru Camand Impex SRL, valoarea decontului fiind în cuantum de x lei (anexa nr. 9). Conform acestui decont, a emis către x factura nr. x reprezentând prestări servicii șantiere aferente per. x (Anexa nr.9) pentru suma lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei, fiind astfel evident că utilizarea motorinei pentru funcționarea utilajelor a fost o cheltuială strict necesară și la condus la realizarea de operațiuni taxabile (colectarea de TVA) Având în vedere că achiziția de motorină a fost indispensabilă pentru activitatea societății și că există o legătură directă și imediată cu operațiunile taxabile ale sale, această achiziție este deductibilă din perspectiva TVA în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

- în ce privește factura nr. x emisă de x SRL în suma de 56.661 lei din care TVA x lei reprezentând refacturare prestări servicii construcții și factura nr. x emisa de x SRL în suma de x lei din care TVA în sumă de x lei reprezentând refacturare prestări servicii construcții, aceste achiziții au fost efectuate pentru executarea contractelor încheiate de x cu Comuna x,

respectiv (i) Contractul nr. x și (ii) Contractul nr. x, sens în care x a încheiat cu x două contracte (i) Contractul nr. x și (ii) contractul nr. x.

Achizițiile de la x au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile existând o legătură directă și imediată cu prestările de servicii în care x a încorporat serviciile de la x, respectiv: (i) factura nr. x către Comuna x reprezentând refacere drum x, ctr. x, pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei și (ii) factura nr. x către Comuna x reprezentând refacere drum x conf. Ctr. x, pentru suma de x lei la care se adaugă TVA în cuantum de x lei.

Ca atare, contestatara susține că îndeplinește toate condițiile de deductibilitate a achizițiilor efectuate în baza facturilor nr. x și x, acestea fiind efectuate în scopul operațiunilor taxabile, conform art. 145 alin. (2) lit. a) Cod fiscal.

- în ce privește factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei din care TVA în cuantum de x lei, aceasta a fost efectuată în temeiul contractului nr. x încheiat cu x SRL pentru executarea contractului încheiat de x cu orașul x, respectiv Contractul de lucrări nr. x având o valoare de x lei la care se adaugă TVA de x lei.

În baza contractului nr. x, a fost emisă către Orașul x Factura nr. x în sumă de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei, factură în care sunt reflectate serviciile prestate de x SRL.

Față de cele de mai sus, societatea arată că această achiziție în temeiul facturii nr. x emisă de x SRL în suma de x lei din care TVA în sumă de x lei a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile, TVA aferentă fiind evident deductibilă, conform art. 145 alin. (2) lit. a) Cod fiscal.

4.2.1.2. În ce privește achiziția efectuată în temeiul facturii nr. x emisă de x-cabinet de avocat în suma de x lei, pentru servicii avocat, organul de inspecție fiscală stabilește o TVA nedeductibilă în cuantum de x lei la o baza impozabilă de x lei.

În primul rând, societatea arată că potrivit anexei nr. 3, organul fiscal a stabilit un TVA nedeductibil de x lei în care este inclusă și suma de x lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturii nr. x emisă de avocat x pentru suma de x lei din care TVA suma de x lei. O astfel de conduită a organului fiscal a condus la stabilirea artificială, eronată și abuzivă a unei sume suplimentare cu titlu de TVA în cuantum de x lei motiv pentru care se impune anularea Deciziei de impunere cu această sumă cu privire la această sumă,

În al doilea rând, o astfel de achiziție este obligatorie pentru apărarea în materie penală, asistența juridică fiind obligatorie în această materie iar din perspectiva TVA achiziția este deductibilă conform art. 145 alin. 2) lit. a) Cod fiscal și jurisprudenței CJUE în materie care consideră deductibile achizițiile efectuate în interesul general al afacerii.

4.2.1.3. Nelegalitatea și netemeinicia constatărilor privind nedeductibilitatea TVA pentru un număr de 12 facturi, respectiv: (1) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție beton; (2) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție beton; (3) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții; (4) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de piatră spartă; (5) factura nr. x emisă de CTP x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii; (6) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând servicii de consultanță; (7) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții; (8) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de materiale de construcții; (9) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de materiale de construcții; (10) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții; (11) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând achiziție de piatră spartă; (12) factura nr. x emisă de x SRL în suma de x lei reprezentând prestări servicii de construcții.

Contestatarea precizează că așa cum a arătat pe larg în materia impozitului pe profit la pct. b.2.4, toate aceste achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Societatea arată că singurul motiv pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibilă în cuantum de x lei îl reprezintă faptul că nu a identificat în documentele ce i-au fost puse la dispoziție cele 4 facturi. Astfel, consideră că sunt pe deplin îndeplinite dispozițiile privind condițiile de formă pentru exercitarea dreptului de deducere, așa cum sunt prevăzute la art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 și la art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ce privește forma facturilor pentru care organul fiscal a stabilit TVA nedeductibilă, acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de art.155 din Legea nr. 571/2003 și pe cele ale art. 319 din Legea nr. 227/2015.

Nu în ultimul rând, arată că regulile în materie de TVA reprezintă transpunerea în dreptul intern a Directivei TVA nr. 112/2006/CE, dispozițiile introduse în Codul fiscal interpretându-se atât prin prisma directivei, cât și a hotărârilor oferite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, iar în ceea ce privește limitarea dreptului de deducere, CJUE confirmă caracterul de principiu al dreptului de deducere, ceea ce face ca excepțiile să fie de strictă interpretare și aplicare, conform spiritului și literei Directivei TVA, adecvat transpusă în textele de nivelul Codului fiscal.

Or, așa cum arată CJUE în cauza C-392/09, *Uszodaepito kft*, pct. 34 se reține că: *„în această privință, trebuie amintit, pe deoparte, că dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-uhd și, în principiu, nu poate fi*

*limitat. Acesta se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 iulie 2010, Pannon Gep Centrum, C-368/og, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 șijurisprudența citată)".*

Față de cele de mai sus, rezultă că se impune recunoașterea dreptului de deducere a TVA în cuantum de 73.911,5 lei fiind îndeplinite condițiile de deducere de la 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 și la art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

4.2.3. În ce privește suma de x lei, stabilită suplimentar cu titlu de TVA deoarece organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2017 societatea înregistrează un sold debitor al contului 332 „Servicii în curs de execuție” în sumă de x lei, pentru care nu există livrări/prestări ulterioare și nici contract/comandă care să prevadă realizarea unor tranzacții în viitor.

Contestatară arată că potrivit conturilor analitice 332.6 și 332.BR.0, suma de x lei se compune din suma de 29.116 lei reprezentând salarii și suma de x lei reprezentând lucrările la centrul de informare turistică x.

În ce privește suma de x lei din contul analitic 332.6 reprezentând salarii, în mod nelegal a stabilit-o organul fiscal cu titlu de TVA nedeductibilă, salariile neintrând în baza de impozitare a TVA conform art. 286 „Baza de impozitare” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Suma de x lei înregistrată în contul analitic 332.BR.0 este aferentă facturii emisă de Francigrin nrx în sumă de x lei la care se adaugă TVA în sumă de x lei. Contestatară arată că a facturat serviciile din factura nr. x către Comuna x prin factura nr. x. La momentul realizării venitului de la beneficiarul final, Comuna x, suma din factura emisă de x nr. x a fost trecută pe venit însă s-a omis înregistrarea cheltuielii și a TVA deductibile; conform normelor contabile concomitent cu înregistrarea venitului se impunea închiderea contului 332 prin creditarea acestuia și înregistrarea sumei respective pe cheltuială într-un cont din clasa 6, echilibrându-se astfel venitul și cheltuiala. În consecință, prin neînregistrarea pe cheltuieli a acestei sume a declarat în mod greșit un venit fără cheltuială aferentă și a plătit impozit pe profit necuvenit cu consecințe similare și asupra TVA.

În consecință, nu numai că sunt nelegale constatările prin care au fost stabilite sume suplimentare dar, se impunea ca organul fiscal, în exercitarea atribuțiilor de stabilire corectă a situației de fapt să stabilească sume cu minus. (Anexăm în anexa 26 documentele justificative ale argumentelor de mai sus).

Pentru toate motivele de fapt și de drept dezvoltate mai sus, societatea solicită să admită contestația administrativă așa cum a fost formulată.



Societatea prin adresa înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timisoara sub nr. x aduce următoarele argumente suplimentare de nelegalitate a actelor contestate, motive care se completează cu cele invocate și argumentate deja în contestația administrativă înregistrată sub nr. x decembrie 2020. Astfel, societatea precizează că Decizia de Impunere contestată, la pag. 4, organul de inspecție fiscală arată nemotivat, la modul generic și fără indicarea unui minim de motive de fapt că „societatea a dedus TVA în sumă de x lei în baza unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestări servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat achiziții de combustibil și alte servicii fără a putea justifica achizițiile de bunuri și servicii ca fiind în folosul realizării de operațiuni taxabile”.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, la pag. 18-19, în aceeași notă, organul de inspecție fiscală consideră nedeductibilă TVA „*aferentă unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestări servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat, achiziții combustibil și alte servicii de la furnizori precum: x SRL, x SRL, x de avocat, Serpentidone SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x, x SRL, x SRL (pentru) care societatea nu deține situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, bonuri de consum, din care sa rezulte ca aceste servicii si bunuri au fost folosite pentru nevoile societății*”, invocând generic dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 precum și dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Prin factura emisă de x SRL nr. x, pentru care s-a considerat nedeductibilă o TVA în sumă de x, au fost achiziționate servicii reparații, fiind în legătură cu activitatea economică desfășurată și conform codului CAEN autorizat - servicii de construcții a drumurilor și autostrăzilor, astfel încât TVA aferentă este deductibilă în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ce privește achizițiile de la x SRL, respectiv prin (i) factura nr. x pentru care s-a considerat o TVA nedeductibilă în cuantum de x lei, (ii) factura nr. x pentru care s-a considerat o TVA nedeductibilă în cuantum de x lei și (iii) factura nr. x pentru care s-a considerat o TVA nedeductibilă în cuantum de x lei, societatea arată următoarele:

În primul rând, achizițiile au fost efectuate în temeiul contractului de prestări servicii x (Anexa nr. 21 a contestației înregistrată în data de 07 decembrie 2020). Așa cum rezultă din contractul nr. x încheiat între x în calitate de beneficiar și x în calitate de executant, acesta din urmă s-a obligat să execute și să finalizeze lucrările aferente proiectului Modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, x în Anina, județul x, în conformitate cu proiectul tehnic nr. x elaborat de SC x SRL cu datele aprobate în contractul de finanțare cu MDRAP cu nr. x. Conform centralizatorului cheltuielilor pe lucrări, pe obiecte, x s-a obligat să

efectueze lucrări construcții constând în rigole carosabile și podele în valoarea de x lei fără TVA.

Lucrările executate de x SRL au fost necesare pentru executarea de către x a lucrărilor contractate cu Orașul x către care x a emis facturi și a efectuat operațiuni taxabile constând în serviciile prestate reprezentând modernizarea infrastructurii de drum pentru străzile x, x, Valea x în x, Jud. x, conform Contract nr. x.

Așadar, lucrările efectuate de x au legătură directă cu contractul s-a semnat cu Primăria x. Antrepriza x a realizat lucrările aferente rigolelor carosabile, lucrări confirmate de beneficiarul final și facturate acestuia. De asemenea, menționează că x anual de Curtea de Conturi, nefiind constatată nicio deficiență cu privire la aceste lucrări.

Contestatară susține că achiziția serviciilor de la Antrepriza Steier SRL în temeiul facturilor nr. x și x a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile, TVA aferentă fiind deductibilă în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. De asemenea, anexează factura nr. 719/18.12.2017 și factura nr. 695/11.09.2017 precum și situația de lucrări aferentă (decont luna august 2017, sub semnătura și ștampila x și x, din care rezultă ca x a executat lucrări constând în rigole carosabile str. x, pentru obiectivul x străzi x, Valea x, x.

În al doilea rând, pentru factura nr. x reprezentând servicii conform contract de lucrări nr. x, cu o baza impozabilă de x lei și o TVA x lei, societatea arată că această factură a fost stornată prin factura nr. x, sumele din factura nr. x fiind cu semnul minus (anexată prezentei), fiind ulterior emisă factura nr. x în mod corect. Or, în această situație baza impozabilă a TVA se ajustează conform dispozițiilor art. 287 lit. b) din Legea nr. 227/201 privind Codul fiscal. Așadar, pentru TVA în cuantum de x lei aferent facturii nr. x, organul fiscal ar fi trebuit să procedeze la ajustarea bazei de impozitare și nu la stabilirea de sume suplimentare cu titlu de TVA nedeductibilă.

În ce privește achiziția de x prin factura nr. x, contestatară precizează că aceasta a fost efectuată în scopul operațiunilor taxabile fiind în legătură cu activitatea economică desfășurată de subscrisa și conform codului CAEN autorizat - servicii de construcții a drumurilor și autostrăzilor, astfel încât TVA aferentă este deductibilă în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2018, suma de x lei a fost stabilită suplimentar cu titlu de TVA întrucât organul de inspecție fiscală nu a intrat în posesia documentelor justificative. Evidențele contabile ținute de către contribuabil trebuie considerate sincere și corecte, în baza dispozițiilor art 12 C.od de procedură fiscală ce așază buna credință la baza relațiilor dintre organul fiscal și contribuabili. Aceasta este o prezumție de sinceritate și regularitate a evidentelor contribuabilului și poate fi răsturnată, însă sarcina probei

revine organului de inspecție. În speță, conform practicii administrative, după verificarea facturilor de achiziții, organul de control trebuie să verifice corelația/coerenta dintre următoarele mijloace de proba în ce privește TVA deductibilă: sumele înscrise în jurnalul de cumpărări, sumele înscrise în rulajul contului TVA deductibil (cont 4426 ) și inclus în bilanța de verificare a lunii respective și suma înscrisă în Decontul de TVA (Declarația 300) la rândul respectiv. De asemenea, organul fiscal, poate verifica declarația 394, așa cum rezultă din evidențele acestuia, ceea ce în speță nu s-a întâmplat. Abia după constatarea unor neconcordanțe și lipsa unor explicații ce trebuie cerute de la contribuabil este îndreptățit organul fiscal să proceda eventual la amputarea unor sume de TVA declarate de către contribuabil nedeductibile, ori, în speță, rezulta că nu s-au efectuat astfel de verificări de coerență.

Pentru toate motivele de fapt și de drept dezvoltate mai sus, care se completează cu cele din contestația administrativă înregistrată la data de 07.12.2020 sub nr. x, societatea solicită admiterea contestației administrative așa cum a fost formulată și completată.

**II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x au fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x, prin care a fost constatate următoarele deficiențe:**

Impozit pe profit

Perioada verificată 01.01.2014 – 30.01.2017

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în anul 2014 cheltuieli deductibile fiscal în baza a patru facturi în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- factura x emisă de societatea x SRL, în suma de x lei, reprezentând servicii de asistență tehnică;

- factura x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând produse publicitare, pentru care societatea nu poate prezenta documente din care să rezulte scopul și utilitatea produselor achiziționate,

- factura x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând achiziție motorină, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum) din care să rezulte unde a fost utilizată motorina achiziționată;

- factura x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând servicii de închiriere teren, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative din care să rezulte utilitatea achiziției.

Având în vedere că pentru facturile prezentate anterior societatea nu poate prezenta justificări din care să rezulte ca respectivele cheltuieli în sumă de x lei au fost realizate în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin. (1) și art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus cheltuiala cu amortizarea eronat în suma de 644 lei, având în vedere faptul că pentru utilajul reprezentând "Mașină tăiat asfalt TECHNIK FC450" perioada de amortizare de 36 luni a expirat în 31.08.2014, aceasta ar fi trebuit diminuată începând cu luna septembrie 2014, cu suma de 161 lei.

Urmare a celor menționate anterior suma de x lei a fost stabilită ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza art.19 alin.(1), art. 21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la înregistrarea veniturilor din subvenții acordate prin FEADR, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea subvenției acordate societății este în sumă de x lei, raportată la valoarea efectivă de achiziție a utilajelor, adică suma de x lei, rezultând un procent de înregistrare lunară a veniturilor din subvenții de 73,55%. Astfel, s-a constatat că societatea trebuia să înregistreze lunar, pe venituri, pentru perioada ianuarie-august 2014, suma de x lei ( $x \times 73,55\%$ ), în loc de 3.362 lei, rezultând o diferență lunară de venituri, în sumă de x lei.

Pentru perioada ianuarie - august 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri în sumă de x lei ( $x \text{ lei} - x \text{ lei} - x \text{ lei} \times 8$ ).

Având în vedere faptul că pentru utilajul prezentat mai sus, i-a expirat perioada de amortizare de 36 de luni, în luna august 2014, societatea nu a recalculat amortizarea pentru perioada septembrie - decembrie, rămânând o amortizare lunară, în sumă de x lei în loc de x lei și înregistrează lunar în debitul contului 758 venituri din subvenții pentru investiții, suma de x lei, în loc de x lei, rezultând o diferență lunară, în sumă de x lei.

Diferența de venituri din subvenții aferentă întregii perioade septembrie - decembrie 2014, este în sumă de x lei ( $x \text{ lei} - x \text{ lei} - x \text{ lei} \times 4$ ).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că totalul veniturilor din subvenții pentru investiții neînregistrate pe anul 2014 este în sumă de x lei ( $x \text{ lei} + x \text{ lei}$ ).

An 2015

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în anul 2015 cheltuieli deductibile fiscal în baza a șase facturi în sumă totală de x984 lei, după cum urmează:

- factura nr.x emisă de Cabinet avocat x, în sumă de x lei, reprezentând servicii avocat pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (rapoarte de lucru) din care să rezulte că aceste servicii au fost realizate pentru societatea verificată;

- factura nr.x emisă de x-cabient de avocat, în suma de x lei, reprezentând servicii avocat pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (rapoarte de lucru) din care să rezulte ca aceste servicii au fost realizate pentru activitatea societății verificate;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând achiziție motorina, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum) din care să rezulte unde a fost utilizata motorina achiziționată;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând refacturare prestări servicii constuctii, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care sa rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum si obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând refacturare prestări servicii constuctii, pentru care societatea verificata nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum si obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de xxxx lei, reprezentând prestări servicii constuctii, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum si obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii.

Urmare a celor menționate, cheltuiala în suma de x lei a fost stabilită ca si cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal în baza a trei facturi în sumă totală de x lei, pentru care nu au fost prezentate facturile, după cum urmează:

- factura nr.x emisă de xSRL, în sumă de x lei;

- factura nr.x emisă de x SRL, în suma de x lei;

- factura nr.x emisă de x SRL în sumă de x lei.

Urmare a celor menționate, echipa de inspecție fiscală a stabilit suma de x lei ca si cheltuiala nedeductibila fiscal în baza art. 21 alin. (4) lit. f) si art. 19, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la înregistrarea veniturilor din subvenții acordate prin FEADR și a cheltuielilor cu amortizarea, organele de inspecție fiscală au constatat că amortizarea lunară aferentă utilajelor achiziționate prin programul FEADR rămase de amortizat) este în sumă de x lei până în luna august 2015, inclusiv.

Ținând cont de valoarea subvenției acordate societății, în sumă de x lei, raportată la valoarea efectivă de achiziție a utilajelor, adică suma de x lei, rezultă un procent de înregistrare lunară a veniturilor din subvenții de 73,55%. Astfel, societatea trebuia să înregistreze la venituri din subvenții pentru investiții, suma de x lei ( x x 73,55 %), în loc de x lei, rezultând o diferență lunară de venituri în sumă de x lei.

Pentru perioada ianuarie-august 2015, rezultă venituri neimpozitate, în sumă de x lei (x lei - x lei = x lei x 8).

Având în vedere faptul că la utilajele reprezentând "*Buldoexcavator CASE 695 2 buc*" și Autobasculantă Mitsubishi 4\*2" perioada de amortizare de 48 luni a expirat în 31.08.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a diminuat amortizarea pentru luna septembrie, înregistrând o amortizare lunară, în sumă de x lei în loc de 94 lei. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru luna septembrie 2015, s-a dedus o cheltuială necuvenită, în sumă de x lei. Pentru lunile octombrie și noiembrie 2015, societatea calculează și înregistrează corect amortismntul, în sumă de x lei/ lună, iar pentru; luna decembrie 2015 nu înregistrează amortismnt, în sumă de x lei care reprezinta cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Rezultă că societatea a dedus o cheltuială necuvenită în sumă de x lei (x lei -x lei).

Societatea înregistrează lunar în debitul contului 758 venituri din subvenții pentru investiții, suma de x lei, în loc de x lei, rezultând o diferență lunară, în sumă de x lei. Diferența de venituri din subvenții aferentă întregii perioade ianuarie - august 2015, este în sumă de x lei (x - x - x x 8). Începând cu luna septembrie 2015, când se diminuează amortismntul de la x lei/ lună la x lei/ lună, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi trebuit să se diminueze și valoarea veniturilor lunare înregistrate din subvenție la suma de x lei /lună ( 94 x 73,55%). Pentru lunile septembrie, octombrie și noiembrie 2015 societatea înregistrează pe venituri suma de x lei, în loc de x lei, rezultând venituri înregistrate în plus, în sumă de x lei. În luna decembrie 2015, deși societatea trebuia să înregistreze venituri în sumă de x lei, nu înregistrează deloc venituri din subvenții pentru investiții.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că totalul veniturilor din subvenții pentru investiții neînregistrate pe anul 2015 este în sumă de x lei (x lei - x lei).

An 2016

Societatea verificată a înregistrat în anul 2016 cheltuieli deductibile fiscal în baza a 12 facturi în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- factura nr. x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând achiziție beton pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat;

- factura nr.x emisă de x SRL, în suma de x lei, reprezentând achiziție beton pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat;

- factura nr. x emisă de xSRL, în sumă de x lei, reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei reprezentând achiziție de piatra spartă pentru care societatea verificată nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, Situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizată piatra achiziționată;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând prestări servicii pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări, devize, etc.) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr.x emisă de x în sumă de x lei, reprezentând servicii de consultanță, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (devize, etc.) din care să rezulte ce s-a prestat, precum și necesitatea pentru care s-a efectuat respectivul serviciu;

- factura nr. x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (situații de lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum și obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând achiziție de materiale de construcții pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat;

- factura nr.x emisă de xSRL, în sumă de x lei, reprezentând achiziție de materiale de construcții pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consum, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizat betonul achiziționat;

- factura nr.x emisă de xSRL, în sumă de x lei, reprezentând servicii de construcții, pentru care societatea nu poate prezenta documente

justificative (situații c care sa rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum si obiectivul pe care s-au efectuat respectivele servicii;

- factura nr. x emisă de x SRL în sumă de x lei reprezentând piatră spartă pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative (bonuri de consuni, situații de lucrări, etc.) din care să rezulte unde a fost utilizata piatra achiziționată.

- factura nr.x emisă de x SRL, în sumă de x lei, reprezentând prestări servicii de construcții, pentru care societatea nu poate prezenta documente justificative lucrări) din care să rezulte necesitatea prestării serviciului de construcții precum si obiectivul pe care s-au respectivele servicii.

Urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuiala în sumă de x lei ca si cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art. 19 alin (1) si art. 25 alin (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

An 2017

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrat în luna ianuarie 2017 cheltuieli deductibile fiscal în baza facturii nr.x emisă de x SRL în sumă de x lei, pentru care nu poate prezenta justificări din care să rezulte că respectivele cheltuieli deductibile pentru activitatea economică.

Urmare a celor menționate cheltuiala în sumă de x lei a fost stabilită ca și cheltuiala nedeductibilă fiscal în baza prevederilor art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru perioada verificată, organele de inspecție au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, astfel:

- anul 2014: profit impozabil suplimentar: x lei, impozit pe profit suplimentar: x lei;

- anul 2015: profit impozabil suplimentar:x lei, impozit pe profit suplimentar: x lei;

- anul 2016: profit impozabil suplimentar: x lei, impozit pe profit suplimentar: x lei;

- luna 01.2017: profit impozabil suplimentar: x lei, impozit pe profit suplimentar: x lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată 01.12.2014-01.06.2019.

Din verificările efectuate pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiente:

- în perioada 01.12.2014-01.06.2019, societatea a dedus integral un TVA în sumă de x lei aferentă unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestării servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat,



achizitii de combustibil și alte servicii de la furnizori precum : x SRL, x SRL, x-Cabinet de avocat, xSRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, pentru care societatea nu deține situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție lucrări, bonuri de consum, din care să rezulte ca aceste servicii si bunuri au fost folosite pentru nevoile societății.

Având în vedere că societatea nu a putut justifica achizițiile de servicii și bunuri din perioada verificată ca fiind în folosul realizării de operațiuni taxabile, echipa de inspecție fiscală a stabilit că nedeductibilă TVA în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada decembrie 2014-decembrie 2015 si prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-01.06.2019.

- în perioada 01.12.2014-01.06.2019, societatea a dedus TVA conform jurnalelor de cumpărări din lunile februarie si decembrie 2015, respectiv aprilie 2017 conform factura nr.x emisă de furnizorul xSRL, în suma totală de x de lei din care TVA în sumă de x lei, factura nr.c în suma totală de x din care TVA x lei emisă de furnizorul x SRL, factura nr.x în sumă totală de x din care TVA în sumă de x lei emisă de x SRL și factura nr. x în sumă totală de x lei din care TVA x lei emisă de xSRL, fara a avea facturile pe baza cărora s-a făcută înregistrarea în jurnalele de cumpărări și în evidentele contabile.

Având în vedere cele menționate anterior și a faptului ca societatea deduce un TVA fără a avea o factură emisă în conformitate cu prevederile legale, echipa de inspecție fiscală a stabilit că nedeductibilă TVA în sumă de x lei, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru anul 2015, respectiv prevederile art.299 alin.(1) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal pentru anul 2017.

- datorită faptului ca societatea nu a prezentat documentele justificative și a evidentei contabile pentru anii 2018, respectiv 2019, echipa de inspecție fiscală a solicitat în data de 14.10.2020 nota explicativa administratorului societății, domnul x, acesta a răspuns "*Nu am putut prezenta documente pt că nu am avut activitate*".

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica documentele justificative care au stat la baza înregistrării TVA deductibilă în evidenta contabilă a societății și în deconturile de TVA depuse pentru anii 2018 respectiv 2019, controlul pentru acești ani facându-se strict pe baza deconturilor de taxa depuse de societatea (anexa nr.4) motiv pentru care TVA în sumă totală de xlei a fost stabilită ca TVA fără drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) si art. 299 alin.(1) din Lgea nr. 227/2015 .

- organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la data de 31.12.2017 societatea înregistrează în evidenta contabilă un sold debitor al contului 332 „*Servicii în curs de execuție*” în suma de x lei, pentru care

nu exista livrari/prestari ulterioare și nici contract/comanda care sa prevadă realizarea unor tranzacții în viitor.

Tinand cont de faptul că în perioada verificată societatea achizionează de la furnizori plătitori de TVA servicii de construcții în vederea încorporării în diverse lucrări executate în calitate de antreprenor și datorită faptului că nu deține documente prin care să justifice ca sumele existente în soldul contului 332 „Servicii în curs de execuție” la 31.12.2017 au fost facturate obținându-se venituri ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă operațiunilor înregistrate și nefacturate.

Având în vedere cele constatate pentru suma de x lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse în suma de x lei conform art.304 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, pct.78.1 din H.G. nr. 1/2016 , art.148 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pct.53 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 după cum urmează:

- TVA în suma de x lei aferentă bazei de x lei ( $x \times 24\%$ ) pentru anul 2015;

- TVA în suma de x lei aferentă bazei de x lei ( $x \times 20\%$ ) pentru anul 2016.

Pentru perioada 01.12.2014 - 01.06.2019, echipa de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibilă în sumă de x lei.

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

#### **A. Aspecte de procedură**

**A.1. Referitor la motivele de nulitate pentru nerespectarea efectuării inspecției fiscale în ceea ce privește încălcarea unor drepturi procedurale reglementate de legiuitor în favoarea contribuabilului,**

*cauza supusă soluționării este dacă emiterea deciziei de impunere contestată în aceeași zi când a fost programată discuția finală constituie motiv de nulitate a actelor emise în urma inspecției pentru lipsa audierii, respectiv neacordare dreptului de prezentare a punctului de vedere, în condițiile în care societatea a fost informată pe parcursul derulării inspecției cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale.*

**În fapt,** societatea x SRL a fost supusă inspecției fiscale ca urmare a deschiderii procedurii insolvenței prin Sentința civilă nr.x, conform avizului de inspecție fiscală nr. x.

Reprezentanții societății, domnul x în calitate de administrator și societatea x SPRL, reprezentată de domnul x, în calitate de asociat coordonator, au fost înștiințați cu adresa din data de 19.10.2020 transmisă prin email cu privire la stabilirea datei la care are loc discuția finală asupra constatărilor, respectiv data de 20.10.2020, ora 10.30, la sediul D.G.R.F.P. Timisoara din municipiul Timișoara, str. Gh. Lazar, nr. 9B, camera x, dată când organele de inspecție fiscală au comunicat și proiectul raportului de inspecție fiscală.

Domnul x, în calitate de administrator, a confirmat pe email primirea înștiințării pentru discuție finală și proiectul de raport de inspecție fiscală în data de 19.10.2020, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală la capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul, organele de inspecție fiscală precizează că la discuția finală stabilită, în data de 20.10.2020 ora 10.30, nu s-a prezentat niciun reprezentant legal al societății x SRL, inspecția fiscală a fost încheiată, conform art.130 alin.(4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

De asemenea, precizează că întrucât societatea verificată se afla în procedura generală de insolvență și că pe durata desfășurării inspecției fiscale au informat contribuabilul despre deficiențele constatate, conform art.9 alin.2 lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală acțiunea de inspecție fiscală fiind încheiată la data notificării discuției finale.

Raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de 20.10.2020 și a fost comunicat societății împreună cu decizia de impunere nr. x în data de 09.11.2020, prin remitere sub semnătură.

Prin contestația formulată societatea x SRL – în insolvență invocă nulitatea deciziei de impunere pentru lipsa audierii pe motiv că nu a avut loc discuția finală și prezentarea în scris a punctului de vedere, în termen de 5 zile, respectiv neacordarea unui nou termen pentru discuția finală.

**În drept**, potrivit art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

***”Art.49 - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:***

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;***
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului***

fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

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

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

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

În conformitate cu prevederile invocate, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.46 alin. (6) din același act normativ, dacă este emis cu încălcarea prevederilor privind competența sau dacă e afectat de o gravă eroare.

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art. 46 din Codul de procedură fiscală este atât acela de a asigura o disciplină administrativă, cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale, față de care își va expune argumentele prin contestație, în considerarea exercitării în practică a dreptului de apărare.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale.

Referitor la audierea contribuabilului, art.9 și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd următoarele:

*”Art.9. - (1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.*

*”Art. 130. - (1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctual de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.*

Potrivit dispozițiilor legale relevante contribuabilii au dreptul să fie audiați înaintea luării unor decizii de către administrația fiscală de natură să le afecteze interesele, ca o componentă a dreptului la apărare garantat contribuabililor.

Așa cum reiese din dispozițiile coroborate ale alin.(2) și (5) ale art. 130 din Codul de procedură fiscală, cu privire la constatările și concluziile inspecției fiscale cuprinse în proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilii *au dreptul să-și prezinte punctul de vedere, oral, în cadrul discuției finale și ulterior, numai înscris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data în care a avut loc discuția finală*, cu alte cuvinte audierea contribuabilului implică o latură orală (discuția finală – fără a fi stabilit un termen anume) și o latură scrisă (punct de vedere scris – cu termen de 5 zile lucrătoare).

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pe parcursul derulării inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății x SRL note explicative și documente în legătură cu aspectele rezultate din verificarea documentației puse la dispoziție,

respectiv *două note explicativă în data de 14.10.2020* (două, respectiv patru întrebări) și două note explicative în data de 15.10.2020 (patru întrebări).

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au comunicat societății Înștiințarea pentru discuția finală și proiectul de raport de inspecție fiscală, comunicând societății faptul că discuția finală va avea loc la data de 20.10.2020, ora 10,30.

Societatea anexează la contestația depusă o adresă nedată prin care înformează organele de inspecție fiscală despre imposibilitatea obiectivă a administratorului special al societății de a se prezenta la data și ora stabilită pentru discuția finală, prezența acestuia fiind necesară în aceeași dată, la ora 12.00, în dosarul nr. x aflat pe rolul Tribunalul x, solicitând un alt termen pentru discuția finală.

În cazul societății contestatoare, faptul că discuția finală – orală – nu a avut loc, întrucât așa cum am arătat mai sus, la discuția finală programată la ora 10,30 - nu s-a prezentat niciun reprezentant al societății, decizia de impunere contestată fiind emisă în aceeași zi când a fost programată discuția finală, nu echivalează cu lipsa audierii de natură să atragă nulitatea actelor emise în urma inspecției, așa cum susține societatea.

Astfel, se constată că, inspecția fiscală realizată la SRL s-a finalizat, într-adevăr, fără audierea contribuabilului în cadrul discuției finale și cu neacordarea termenului de prezentare a punctului de vedere la finalizarea inspecției fiscale, fiind astfel vorba de o neregularitate în procedura de audiere a contribuabilului.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice *"vom folosi notiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță"* (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori

denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului. Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Totodată, în baza art.2 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și ținând cont de dispozițiile art. 174-176 din Codul de procedură civilă, nulitățile absolute sunt cele care sancționează nerespectarea normelor care ocrotesc un interes public, în timp ce nulitățile relative sancționează nerespectarea normelor care ocrotesc un interes privat, după cum nulitățile condiționate presupun anularea actelor numai în măsura în care vătămarea părții interesate nu poate fi înlăturată decât prin desființarea lor, în timp ce nulitățile necondiționate nu implică existența unei vătămări în cazul încălcării dispozițiilor legale.

Însă, finalizarea inspecției fiscale în aceste condiții nu conduce la nulitatea absolută a raportului de inspecției fiscale și a deciziei de impunere, așa cum pretinde contestatara, întrucât nulitatea absolută și necondiționată a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art. 46 din Codul de procedură fiscală, ceea ce nu este cazul în speță.

Dimpotrivă, nefiind instituită o sancțiune anume, inspecțiile fiscale finalizate în condiții de neregularitate a procedurii de respectare a audierii contribuabilului la discuția finală, respectiv de prezentare a punctului de vedere, pot fi lovite de nulitate condiționată, astfel că actele emise în urma unor asemenea inspecții sunt anulabile numai în măsura îndeplinirii condițiilor legale pentru incidența sancțiunii nulității condiționate, și anume: nerespectarea cerințelor legale ale unui act de procedură, existența unei vătămări determinate de nerespectarea condițiilor legale ale actului de procedură și vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură. Cele trei condiții trebuie întrunite cumulativ pentru incidența sancțiunii nulității condiționate, lipsa uneia neputând fi compensată prin prezența celorlalte.

În speță, societatea x SRL reclamă nulitatea actelor administrative fiscale prin prisma încălcării dreptului său la apărare, ca urmare a încheierii inspecției fiscale fără audierea contribuabilului.

**Or, dreptul său la apărare a fost respectat, contribuabilul formulând contestația împotriva deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în condițiile descrise anterior, contestație în cadrul căreia a putut să valorifice orice argumente de drept și de fapt și elemente de doctrină pe care le-a considerat relevante în susținerea cauzei.**

Astfel, constatările și poziția organelor de inspecție fiscală îi erau cunoscute având în vedere că organele de inspecție fiscală au solicitat note explicative de la administratorul special, x, prin care au fost solicitate documente justificative și explicații pentru a clarifica constatările stabilite ca și deficiente.

În același timp, anularea actelor emise în urma inspecției fiscale pe motivul neregularității prezentării punctului de vedere și a audierii și îndeplinirea condiției ca vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură.

În speță, fiind vorba de dreptul la apărare în procedura fiscală, tot procedura reglementează valorificarea acestui drept nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin intermediul contestației fiscale, cale administrativă de atac împotriva deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale, formulată de orice contribuabil care se consideră lezat (vătămat) în drepturile sale prin emiterea respectivei decizii, aceasta neavând caracter "*definitiv*" în cadrul procedurii fiscale.

În plus, eventuala anulare a actelor administrative fiscale solicitată de contribuabil nu profită acestuia întrucât o anulare pe motivul încălcării dreptului de apărare în timpul inspecției fiscale nu are efecte iremediabile, actele fiind desființate și contribuabilul fiind repus în situația anterioară, cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă și aceleași obligații vizate prin inspecția fiscală, astfel că argumentele aduse prin contestația ce face obiectul prezentei decizii rămân valabile.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, urmează a fi respinsă solicitarea societății de anulare a actelor administrative fiscale pe motivul nerespectării dreptului la apărare.

**A.2. Referitor la nelegalitatea deciziei de impunere contestate, invocate de societate, pe motiv că aceasta este nemotivată din punct de vedere al constatărilor, fiind întocmită cu încălcarea normelor de procedură privind efectuarea inspecției fiscale și fără utilizarea mijloacelor de probă, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**



Din analiza actului administrativ contestat, în speță Decizia de impunere nr.x, rezultă ca aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*”, în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei.

Se reține că, Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor factice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute de documentele verificate și informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate.

Astfel, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„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”*

iar alin.(2) al aceluiași articol stipulează că:

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

La capitolul “*Constatări fiscale*” din Raportul de inspecție fiscală nr.x, în baza căruia a fost emisă Decizie de impunere nr.x și care face parte din aceasta, sunt explicitate pe larg aspectele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, aspecte care au fost avute în vedere și la capitolul “*Motive de fapt*”, raportul cuprinzând totodată și “*Temeiul de drept*”.

Faptul că societatea nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu motivele de fapt și temeiurile de drept invocate, aceasta nu poate constitui o nemotivare a actului administrativ fiscal contestat.

**În concluzie**, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

**A.3. În ceea ce privește suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2014, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal de organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare, constând în impozit pe profit aferent anului 2014, în condițiile în care dreptul de stabilire a creanțelor fiscale era prescris la data începerii inspecției fiscale.**

**În fapt**, din actele existente la dosar se reține că prin Decizia de impunere nr.x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, au fost stabilite în sarcina x SRL- în insolvență, pentru anul 2014, obligații fiscale reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei.

Prin contestația formulată, x SRL - în insolvență invocă prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare pentru întreg anul 2014, în ceea ce privește impozitul pe profit.

**În drept**, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe profit, aferente creanțelor fiscale născute în perioada anului 2014, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestată invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe profit pentru anul 2014, sunt aplicabile dispozițiile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, **prin Decizia nr.21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr.1257/18.12.2020) **pronunțată în dosarul nr.1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la pct.65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța reține:

*”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, precum și din interpretarea instanței supreme, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data începerii inspecției fiscale, care precizează:

*”[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic*

de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*”Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control [...]”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **06.10.2020**, menționată în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM 470/20.10.2020.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

***”Întreprerea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale***

*(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:*

...

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

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe profit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, acesta se stabilește în funcție de momentul în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a

realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit..

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului **2014**, profitul impozabil pentru care se calculează impozitul pe profit s-a realizat în anul 2014, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2015**.

În același sens este și Decizia nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, mai sus menționată, prin care instanța a stabilit:

*"Admite recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov.*

*În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.*

*Obligatorie, potrivit dispozițiilor art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă".*

Se reține că, în ceea ce privește impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada **01.01.2014-30.01.2017**, inspecția fiscală a început la data de **06.10.2020** și finalizată în data de **20.10.2020**, Decizia de impunere nr.x a fost emisă la data de 20.10.2020.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2015** pentru anul 2014, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **06.10.2020**, **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe profit era prescris**, decizia de impunere contestată fiind emisă în afara termenului de prescripție.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art.50 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va anula parțial Decizia de impunere nr.x, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x **pentru suma de x lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2014**, întrucât aceasta a fost emisă cu încălcarea prevederile legale imperative care reglementează prescripția extinctivă, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va admite parțial contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de x lei**, individualizat prin Decizia de impunere nr.x.

**A.4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă perioadei 01.01.2014 - 08.10.2014, D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul soluționare contestații este legal investită să se pronunțe asupra legalității extinderii inspecției fiscale în afara perioadei stabilite prin Avizul de inspecție fiscală nr. x, fără avizarea contribuabilului în acest sens.**

**În fapt**, prin Avizul de inspecție fiscală nr.x, societatea x SRL – în insolvență a fost înștiințată că începând cu data de 24.09.2020 va face obiectul unei inspecții fiscale/extinderii a inspecției fiscale al cărui obiective va fi *„verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind:*

- 1. Impozitul pe profit în perioada 01.01.2014 - 01.01.2017,*
- 2. Taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.12.2014 – 01.06.2019”.*

Potrivit datelor din Raportul de inspecție fiscală nr. x și Decizia de impunere nr. x întocmite urmare inspecției fiscale efectuate, reiese că obiectul inspecției fiscale a fost:

- impozitul pe profit 01.01.2014 - 01.01.2017,
- taxa pe valoarea adăugată 01.12.2014 – 01.06.2019.

Prin contestația formulată, societatea x solicită anularea deciziei și constatarea nelegalității raportului de inspecție fiscală, în ce privește TVA aferentă perioadei 01.01.2014 – 08.10.2014, perioadă neavizată.

**În drept**, potrivit prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 117 Perioada supusă inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.”*

*”Art. 122 Avizul de inspecție fiscală*

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

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

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

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

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

De asemenea, potrivit Ordinului nr. 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscal, ANEXA 1.b INSTRUCȚIUNI de completare și utilizare a formularului "Aviz de inspecție fiscală"

**"Reprezintă documentul prin care organele de inspecție fiscală înștiințează contribuabilul/plătitorul în legătură cu inspecția fiscală care urmează să se efectueze la acesta. În avizul de inspecție se vor nominaliza impozitele, taxele, contribuțiile și alte venituri ale bugetului general consolidat care fac obiectul inspecției, precum și perioada supusă controlului pentru fiecare tip de impozit, taxă, contribuție și alte venituri ale bugetului general consolidat."**

Din Avizul de inspecție fiscală nr.x reiese că începând cu data de 24.09.2020 va fi inițiată inspecție fiscală al cărui obiect va fi „verificarea declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

- impozitul pe profit ..... 01.01.2014 - 01.01.2017,

- taxa pe valoarea adăugată ..... 01.12.2014 – 01.06.2019”.

Urmare inspecție fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suplimentar cu titlu de TVA prin decizia de impunere contestată, pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, suma de x lei, compusă din:

- suma de x lei, pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, aferentă unor facturi de achiziții de materiale de construcții, prestării servicii construcții, produse publicitare, servicii avocat, achiziții combustibil și alte servicii pentru care societatea nu deține situații de lucrări, rapoarte de

lucru, procese verbale de recepție lucrări, bunuri de consum, din care să rezulte ca aceste servicii și bunuri au fost folosite pentru nevoile societății;

- suma de x lei, pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019, întrucât societatea nu a prezentat facturile pe baza cărora s-a făcut înregistrarea în jurnalele de cumpărări și în evidențele contabile;

- suma de x lei stabilită suplimentar întrucât organul de inspecție fiscală nu a intrat în posesia documentelor justificative și a evidenței contabile ale societății, în anii 2018 respectiv 2019;

- suma de x lei, reprezentând TVA ajustată aferentă sumei de x lei înregistrată 332 „*Servicii în curs de execuție*” pentru care nu există livrări/prestări ulterioare și nici contract/comandă care să prevadă realizarea unor tranzacții în viitor.

Din analiza Anexei nr.3 – Situația TVA nedeductibilă a Raportului de inspecție fiscală nr. x, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor din perioada 01.01.2014 - 01.06.2019.

**De asemenea**, rezultă că TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei este aferentă facturilor nr.x emisă de x SRL, nr.x emisă de Novo Mondo SRL, nr. x emisă de x SRL, nr.x emisă de x SRL; facturi emise în perioada 01.01.2014 – 08.10.2014, **perioadă ce nu a fost cuprinsă în avizul de inspecție fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.**

În consecință, având în vedere cele de mai sus, se reține că **organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale de natura TVA în afara perioadei avizate prin avizul de inspecție fiscală nr.x, prin care s-a avizat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2014 - 01.06.2019.**

Se reține că organele de inspecție fiscală, în urma analizării argumentelor societății au propus admiterea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014-31.10.2014. De asemenea, din analiza anexei TVA nedeductibilă, refăcută de organele de inspecție fiscală, ca urmare a prezentării de noi documente justificative, neprezentate cu ocazia inspecției fiscale, rezultă că perioada pentru care a fost stabilită TVA nedeductibilă este 30.06.2015 – 18.12.2017.

Având în vedere cele mai sus precizate, în temeiul art.50 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va anula parțial** Decizia de impunere nr.z, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice z **pentru suma de z lei, reprezentând TVA aferentă perioadei 01.01.2014-30.12.2014**, întrucât aceasta stabilită în afara perioadei avizate prin Avizul de inspecție



fiscal nr.z, cu încălcarea prevederile legale care reglementează inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va admite parțial contestația societății pentru TVA în sumă de x lei**, individualizată prin Decizia de impunere nr.x.

**A.5. Referitor la argumentele contestatarii conform cărora organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de motivele prezentate pentru determinarea situației reale a obligațiilor fiscale** în perioada supusa verificării, nefiind astfel respectate prevederile articolului 7 alineatele (2) și (3), și art.118 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, privind rolul activ se rețin următoarele:

Art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

De asemenea, art.7 “Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal” alături de art.4 „Principiul legalității”, art.5 „Aplicarea unitară a legislației”, art.6 “Exercitarea dreptului de apreciere”, precum și art.8-12 fac parte din capitolul II “Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale” de la Titlul I “Dispoziții generale” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții care trebuie respectate de organele de inspecție fiscală în cadrul atribuțiilor ce le revin pentru efectuarea inspecției fiscale.

Invocarea de către contestatară a faptului că organele de inspecție fiscală nu au respectat aceste prevederi legale nu se poate reține deoarece în desfășurarea activității de inspecție fiscală Codul de procedură fiscală stabilește, atât dispoziții generale cu privire la respectarea principiului legalității, a aplicării unitare a legislației, a condițiilor prevăzute în exercitarea dreptului de apreciere etc, cât și dispoziții exprese cu privire la inspecția fiscală, respectiv obiectul acesteia, atribuții, metode de control, reguli etc.

Ca urmare a celor prezentate mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală, reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe de natura impozitului pe profit și TVA suplimentară având în vedere că societatea nu a respectat prevederile legale în materie care sunt invocate expres, iar starea de fapt fiscală este explicitată ca urmare a analizei documentelor prezentate de societate, fiind prezentate pe larg în raportul de inspecție fiscală, iar explicațiile date de reprezentanții societății au fost luate în considerare în măsura în care au fost confirmate de contracte și/sau documentele prezentate, respectiv date din evidența contabilă, iar în situațiile în care aceste explicații nu au fost avute în vedere s-a explicat motivele, în raportul de inspecție fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că prin analizarea tuturor documentelor prezentate de societate și a explicațiilor date de reprezentantul societății au fost respectate și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia:

*“(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.*

*(...) (2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

*(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”*,

Față de cele mai sus precizate se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale cu privire la atribuțiile ce revin

autorității fiscale pentru stabilirea situației de fapt fiscale prin examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, 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, verificarea actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, solicitarea de explicații scrise etc.

În ceea ce privește argumentul societății privind majorarea în mod artificial a bazei de impozitare cu suma de x lei prin înzecirea sumei din factura nr.x emisă de x SRL, respectiv cu suma de x lei aferentă facturii nr. x emisă de avocat x și taxei pe valoarea adăugată aferentă celor două facturi, acesta se va analiza la analiza pe fond a contestației.

## **B. Aspecte de fond**

**În ceea ce privește suma de x lei, reprezentând: x lei impozit pe profit și x lei TVA,**

***cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează obligațiile fiscale sus menționate, în condițiile în care în urma analizării argumentelor din contestație și a documentelor prezentate la aceasta, organele de inspecție fiscală au acceptat partial aceste argumente și documente și au procedat la recalcularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.***

### ***B.1. Referitor la veniturile în sumă de x lei, se reține:***

***În fapt,*** în urma verificărilor referitoare la înregistrarea veniturilor din subvenții acordate prin FEADR și a cheltuielilor cu amortizarea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea calculează, pentru anul 2015, amortizarea lunară aferentă utilajelor achiziționate prin programul FEADR (rămase de amortizat), în sumă de x lei până în luna august 2015, inclusiv.

Având în vedere valoarea subvenției acordate societății, în sumă de x lei, raportată la valoarea efectivă de achiziție a utilajelor, adică suma de x lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta înregistrează lunar venituri din subvenții un procent de 73,55%.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, societatea trebuia să înregistreze la venituri din subvenții pentru investiții, suma de 9.486 lei (x lei x 73,55 %), în loc de x lei, rezultând o diferență lunară de venituri, în sumă de x lei și pentru perioada ianuarie - august 2015 venituri în sumă de x lei (x lei – x lei = x lei x 8).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru utilajele reprezentând "Buldoexcavator CASE 695 = 2buc" și "Autobasculantă Mitsubishi 4\*2", perioada de amortizare de 48 luni a expirat în 31.08.2014, societatea nediminuând amortizarea pentru luna septembrie, înregistrând o amortizare lunară, în sumă de x lei în loc de 94 lei, fiind înregistrate cheltuieli în plus în sumă de x lei.

Totodată, pentru luna septembrie 2015, pentru lunile octombrie și noiembrie 2015, societatea calculează și înregistrează corect amortismentul, în sumă de 94 lei/ lună, iar pentru luna decembrie 2015 nu înregistrează amortisment, în sumă de 94 lei care reprezintă cheltuiala deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează lunar în debitul contului 758 "Venituri din subvenții pentru investiții", suma de x lei, în loc de x lei, rezultând o diferență lunară, în sumă de x lei. Diferența de venituri din subvenții aferentă întregii perioade ianuarie - august 2015, este în sumă de x lei (x lei - x lei = x lei x 8).

De asemenea, au constatat că, începând cu luna septembrie 2015, când se diminuează amortismentul de la x lei/lună la x lei/lună, societatea ar fi trebuit să se diminueze și valoarea veniturilor lunare înregistrate din subvenție la suma de x lei/lună (x lei x 73,55%), dar pentru lunile septembrie, octombrie și noiembrie 2015, societatea înregistrează pe venituri suma de x lei, în loc de x lei, rezultând venituri înregistrate în plus, în sumă de x lei. În luna decembrie 2015, deși societatea trebuia să înregistreze venituri în sumă de x lei, nu înregistrează deloc venituri din subvenții pentru investiții.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că totalul veniturilor din subvenții pentru investiții neînregistrate în anul 2015 este în sumă de x lei (x lei - x lei + x lei).

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

iar la pct.12 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu*

*modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."*

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 392, alin (1), pct. 397, alin. (2), lit. a), pct. 398, alin.(1) a Secțiunii 4.11 a O.M.F.P nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

*"Subvenții*

*392. - (1) În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.*

*397.- (2) Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:*

*a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:*

- în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;*
- la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;*

*398. - (1) Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze."*

Din prevederile legale enunțate se reține ca 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.

De asemenea, se reține că pentru calculul profitului impozabil, 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.

Veniturile din subvenții reprezintă venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.

Totodată, potrivit Ordinului MFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, subvențiile se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, situație în

care veniturile înregistrate sunt egale cu cheltuielile efectuate în perioada fiscală respectivă.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, Leading Construct SRL- în insolvență nu a înregistrat în totalitate subvențiile primite, respectiv nu a calculat corect amortizarea mijloacelor fixe, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor din subvenții din investiții și a amortizării, fiind stabilite suplimentar venituri din subvenții pentru investiții pentru anul 2015, în sumă de x lei.

Cu privire la acest capăt de cerere organul de soluționare a reținut că societatea precizează că *„nu există nicio motivare în fapt cu privire la venituri suplimentare din subvenții pentru investiții neînregistrate în cuantum de x lei (pentru anul 2015), respectiv organul de inspecție fiscală neindicând modalitatea în care a ajuns la aceste sume”*.

Or, așa cum s-a arătat la punctul III. A.2. din prezenta decizie, s-a constatat că susținerea societății referitoare la nemotivarea în fapt și drept a deciziei de impunere este nefondată și s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

Mai mult, așa cum rezultă la capitolul II din Raportul de inspecție fiscală nr. x, organele de inspecție fiscală au prezentat detaliat modul de stabilire a cuantumului veniturilor din investiții neînregistrate.

În concluzie, prin modalitatea în care contestatara a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au emis, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, Decizia de impunere nr. x, pentru veniturile din investiții în sumă de x lei.

Drept urmare, având în vedere dispozițiile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”*., simplele afirmații ale contestatoarei, ce nu au la bază o susținere legală, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestației și faptul că argumentele prezentate de societatea contestatară nu sunt de natura să modifice constatarile organelor de inspecție fiscală, în spetă se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agenției Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia: *“Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

și **se va respinge ca neîntemeiată**, contestația formulată cu privire la veniturile neînregistrate din subvenții din investiții în sumă de **x lei**.

***B.2.Referitor la cheltuielile în sumă de x lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii și TVA în sumă de x lei, se reține:***

***În fapt***, în urma verificărilor efectuate, pentru perioada 01.01.2015 - 30.01.2017, echipa de inspecție fiscală a constatat:

- societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile suma de x lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală x lei, aferente achizițiilor de bunuri și servicii, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt în scopul obținerii de venituri impozabile/desfășurării activității, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile;

- societatea a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile suma de x lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală x lei, pentru care nu a prezentat documentul financiar-contabil (factura) care a stat la baza înregistrării în evidența contabilă.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societate nu are drept de deducere la calculul profitului imozabil pentru cheltuielile în sună de x lei, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2017, societatea înregistrează în evidenta contabila un sold debitor al contului 332 „*Servicii în curs de executie*” în suma de 128.138,57 lei, pentru care nu exista livrari/prestari ulterioare și nici contract/comanda care să prevadă realizarea unor tranzacții în viitor. Astfel, pentru suma de 128.138,57 lei, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse în suma de 29.219,2 lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 38.161 lei, afrentă perioadei 2018-2019, întrucât nu au fost prezentate facturile în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere.

**În drept, în materia impozitului pe profit**, pentru anul 2015, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

**Art.21-**(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.(...)*

(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 în scopul activitatilor desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.*

Potrivit acestor prevederi legale, 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, respectiv cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ nu sunt deductibile fiscal.

În explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la 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. Astfel, se reține că 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.

Începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art.19 - (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** *-(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, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 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.*

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.

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 faca dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile 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**, pentru anul 2015, sunt incidente prevederile art.145 (2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

*„Art.145- Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(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- Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155, precum si dovada platii in cazul achizitiilor efectuate de catre persoanele impozabile care aplica sistemul TVA la incasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/ servicii de la persoane impozabile in perioada in care aplica sistemul TVA la incasare”.*

*”Art. 148 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

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

*a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 138](#);*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere*

*și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.”*

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) , respectiv 53 de explicitare a art.148 din Codul fiscal, din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează:

**“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 [...]”**

**53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:**

**a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal;**

**b) în situațiile prevăzute la art. 128 alin. (8) din Codul fiscal;**

**c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;**

**d) în cazul bunurilor furate, dacă persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.”**

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.294 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**„Art.294 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile;”**

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma în vigoare în perioada verificata, stipulează:

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

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

**”Art. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

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

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 287](#) ;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.”

coroborat cu prevederile pct.67, pct.69 și 78 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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. [...]

69. (1) *Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.*

(2) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].

78. (1) *În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă.” Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.*

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

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

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

Prin urmare, aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, **astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.**

Totodată, se reține că pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens: prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere) când persoana câștigă acest drept ca urmare a

alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere exercitat inițial) când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile efectuate inițial în scopul realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt alocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

Reiese, așadar, că ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.F-TM x și detaliate la Cap.II din prezenta decizie**, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei și TVA în sumă de x lei, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, întrucât societatea nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă, respectiv nu au fost prezentate documente/materiale corespunzătoare din care să rezulte că bunurile și serviciile achiziționate sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile/desfășurării activității economice, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA în sumă de x lei aferentă sumei de x lei înregistrată în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pentru care nu au fost prezentate documente prin care să justifice realizarea de tranzacții viitoare.

Organul de soluționare a contestației reține că x SRL - în insolvență, în motivarea contestației, a depus împreună cu aceasta înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, respectiv facturi de achiziție și documente justificative din care rezultă că serviciile achiziționate sunt în scopul desfășurării activității, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, documente care nu au fost prezentate în timpul desfășurării inspecției fiscale.

Se reține faptul că, societatea contestatară și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art.276 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi:

*„Art.276-(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”*

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.3.4 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 precizează că:

*"Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmarire și sesizare penala, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere, în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării".*

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analizarea contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală au obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere. Totodată, organelor de inspecție fiscală li se ofera posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

**B.2.1. În ceea ce privește documentele prezentate în justificarea deducerii cheltuielilor în sumă de x lei și taxe pe valoarea adăugată în sumă de x lei,** se reține că aceste mijloace de probă au fost analizate în condițiile legii de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, rezultând următoarele:

*"Referitor la punctul III, respectiv la facturile nr. x emisă de x SRL, nr.x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de Cabinet Avocat x, nr.x emisă de x - Cabient de avocat, nr. x emisă de Camad Impex SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de Francigrin SRL, nr. x emisă de x SRL-D, nrx emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL și nr. x emisă de x SRL, societatea x SRL prezinta elemente suplimentare prin contestatia formulată, respectiv documentele justificative, pe care societatea nu le-a prezentat în timpul controlului. Menționăm că documentele amintite anterior au fost stabilite ca deficiente în actul de control, iar urmare a elementelor suplimentare prezentate prin contestatia formulată de societatea verificată, echipa de inspectie fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2014 - 30.01.2017.*

8. Referitor la punctul IV, respectiv la facturile nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de xSRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de Cabinet Avocat x, nr. x emisă de x Cabient de avocat, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de xSRL, nr. x emisa de x SRL, nr. x emisă de x SRL-D, nr. x emisă de x



**SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL si nr. x emisă de x SRL, societatea x SRL prezintă elemente suplimentare prin contestația formulată, respectiv documentele justificative, pe care societatea nu le-a prezentat în timpul controlului. Menționăm că documentele amintite anterior au fost stabilite ca deficiente în actul de control, iar urmare a elementelor suplimentare prezentate prin contestația formulată de societate, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea taxei pe valoare adăugată pentru perioada 01.12.2014-30.06.2019.**

Referitor la punctul IV.2.3. menționăm că societatea a prezentat elemente suplimentare în contestație privind ajustarea efectuată asupra sumei din soldul debitor al contului 332,, Servicii în curs de executie,, în suma de x lei. Aceasta precizează ca suma de x lei este aferentă facturii nr. x emisă de x SRL reprezentând prestări servicii de construcții, suma care a fost facturată apoi către clientul final Comuna x prin factura nr. x, iar societatea verificată printr-o eroare contabilă a omis să închidă contul 332,, Servicii în curs de executie,, prin creditarea acestuia.”

Față de cele prezentate, având în vedere că urmare analizării documentelor prezentate de societate cu ocazia contestației, înainte de a transmite dosarul contestației către organul de soluționare, organele de inspecție fiscală au analizat documentația transmisă și au precizat că x SRL - în insolvență a depus la contestația formulată documente justificative care au fost stabilite ca deficiente prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, motiv pentru care au recalculat taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit stabilit ca diferență în sarcina societății prin decizia de impunere contestată și au propus: **“Admiterea pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit pentru perioada 01.01.2014-30.01.2017 și x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.12.2014-30.06.2019.”**

În considerarea dispozițiilor art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art.113 din același act normativ, unde se artată că:

„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.”**

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, precum și cele prezentate la punctul III.A.3, respectiv III.A.4 din prezenta decizie, susținerile contestatarei, **considerentele organelor de inspecție fiscală, precum și probele suplimentare prezentate la contestație**, anexele organelor de inspecție fiscală referitoare la recalcularea obligațiilor fiscale, organul de soluționare a contestației **va admite contestația** pentru suma de **x lei reprezentând impozit pe profit**, pentru perioada 01.01.2015-30.01.2017, respectiv **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei**.

**B.2.2. În ceea ce privește documentele prezentate în justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei și a cheltuielilor în sumă de x lei, se reține** că aceste mijloace de probă au fost analizate în condițiile legii de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. x, rezultând următoarele:

*” - pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de motorină, societatea prezintă decont de lucrări pentru utilaje. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societate în contestația formulată, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acestora în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspecție fiscală își menține constatările menționate în actul de control.*

*- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând prestări servicii de construcții, societatea prezintă contract de lucrări nr. 535/23.09.2015, centralizatorul cheltuielilor pe categorii de lucrări și facturi de livrare către clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societate în contestație, aceasta nu poate prezenta centralizatorul nr. x din 16.12.2015, menționat în factura emisă de x SRL, astfel nu se poate trage concluzia din cele prezentate de societate că furnizorul a efectuat respectivele lucrări de construcții, astfel echipa de inspecție fiscală își menține constatările menționate în actul de control.*

*- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de beton, societatea prezintă contract de lucrări x, contract, factura și centralizator către clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societate prin contestație, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acestora în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspecție fiscală își menține constatările menționate în actul de control.*

*- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de beton societatea prezintă, contract, factura și centralizator către clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societate prin*

contestație, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acesteia în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările menționate în actul de control.

- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de piatră spartă societatea prezintă, contract, factura și centralizator către clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societatea prin contestație, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acesteia în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările menționate în actul de control.

- pentru factura nr.x emisă de x SRL reprezentând prestări servicii, societatea prezintă factura nr.x susținând că factura x este factura de storno. Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că factura x este factura finală pentru factura x care este factură de avans. De asemenea societatea nu prezintă alte elemente din care să rezulte necesitatea prestării serviciilor pentru activitatea economică a societății, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările menționate din actul de control.

- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de piatră spartă, balast, nisip, societatea prezintă un centralizator lucrări de construcții și contract, facturi și centralizatoare cu clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societatea prin contestație, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acestora în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările menționate din actul de control.

- pentru facturile nr.x și nr. x emise de x SRL reprezentând achiziție de piatră spartă, societatea prezintă contract, facturi și centralizatoare cu clientul final. Urmare a analizării elementelor suplimentare prezentate de societatea prin contestație, aceasta nu prezintă bonuri de consum, care sunt documente justificative, prin care să justifice utilizarea acestora în scopul activității economice desfășurate de societate, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările menționate din actul de control.

- pentru factura nr. x emisă de x SRL reprezentând formare profesională, societatea nu prezintă în contestație elemente suplimentare prin care să justifice necesitatea achiziționării de formare profesională pentru activitatea economică a societății, astfel echipa de inspectie fiscală își menține constatările din actul de control.

- pentru facturile nr.x emisă de x SRL, nr. x emisă de x SRL, nr. x, nr. x și nr. x emise de x SRL reprezentând servicii constructii și reparatii, mentionam faptul că prin contestatia formulată de societatea x SRL nu sunt prezentate elemente suplimentare, astfel echipa de inspecție fiscală își menține constatarile din actul de control.

De asemenea pentru taxa pe valoare adaugata stabilită suplimentar pentru anii 2018-2019 pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (facturi), aceasta nu prezinta elemente suplimentare în contestatie, motiv pentru care suma de x lei reprezinta TVA fara drept de deducere.

Referitor la punctul IV.2.3. menționăm că pentru diferența de x lei înscrisă în debitul contului 332,,Servicii în curs de execute,, societatea sustine ca acestea reprezintă salarii, fiind neimpozabile, dar aceasta nu prezintă documente justificative din care reiasă faptul ca respectiva suma este aferentă salariilor platite, astfel suma de x lei reprezinta TVA fara drept de deducere.”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat și elementele suplimentare aduse de societatea prin completarea la contestatia formulată, precizând următoarele:

„1. Urmare a analizei argumentelor prezentate de societate referitor la factura nr. x emisă de x SRL reprezentând achiziție de servicii de reparații, menționăm că, conform prevederilor legale pentru deducerea TVA societatea este obligata să prezinte justificari, respectiv situații de lucrări, devize, rapoarte, din care sa rezulte ce servicii au fost prestate, calculatia de preț, precum și utilizarea serviciilor pentru realizarea de operațiuni taxabile. Având în vedere cele mentionate societatea x SRL nu prezinta nici un fel de justificare la factura nr. x emisă de x SRL reprezentând servicii de reparații, astfel taxa pe valoare adaugata a fost stabilită fără drept de deducere.

2. Urmare a analizei argumentelor prezentate de societate referitor la factura nr. x emisă de x SRL reprezentând prestari servicii de lucrări de construcție conform contract și situație de lucrări, mentionam că societatea x SRL nu a prezentat situatiile de lucrări în baza cărora a fost emisă factura. Având în vedere ca societatea xSRL nu poate prezenta situația de lucrări afarenta facturii nr. x din care sa rezulte ce servicii au fost prestate, calculatia de preț, precum și utilizarea serviciilor pentru realizarea de operațiuni taxabile, taxa pe valoare adaugata a fost stabilită fără drept de deducere conform prevederilor legale în vigoare.

3. Referitor la factura nr.x emisă de x SRL reprezentând prestari servicii construcții, societatea x SRL a prezentat elemente suplimentare în completarea la contetsatie, respectiv factura de stornare nr. x emisa de x

SRL prin care storneaza factura nr. x. Avand în vedere cele mentionate, echipa de inspecție fiscala nu poate certifica ca factura de storno nr. x emisa de x SRL a fost înregistrată și declarata de societatea x SRL, astfel echipa de inspecție fiscala a stabilit TVA fără drept de deducere aferenta facturii x.

4. Referitor la factura nr. x emisa de x SRL reprezentând prestari servicii de construcții, societatea x SRL prezinta elemente suplimentare în completarea la contestatie, respectiv o situație de lucrări pentru care nu se poate trage concluzia ca este aferenta facturii 695/11.09.2017. Avand în vedere cele mentionate, echipa de inspecție fiscala a stabilit TVA fără drept de deducere aferenta facturii x.

5. Referitor la factura nr. x emisa de x SRL reprezentând prestari servicii de construcții, mentionam ca societatea x SRL nu prezinta situații de lucrări din care să rezulte ce servicii au fost prestate, calculatia de preț, obiectivul la care s-a lucrat, prin completarea la contestatia formulata, astfel taxa pe valoare adaugata a fost stabilită fără drept de decucere conform prevederilor legale.

6. Referitor la TVA stabilită suplimentar pentru anul 2018 în suma de x lei societatea x SRL nu prezinta documente justificative (facturi) prin completarea la conetstata formulata, documente obligatorii pentru deducerea taxei pe valoare adaugata conform prevederilor legale, astfel taxa pe valoare adaugata a fost stabilită fără drept de deducere.”

Față de cele mai sus prezentate, deși au fost prezentate pentru unele facturi de achiziție documente noi, neprezentate în timpul inspecției fiscale, se reține că, aceaste nu a prezentat bonurile de consum pentru a justifica alocarea acestor consumuri de piatra spartă, pietriș, beton, mototină, etc, în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabil

**”BON DE CONSUM** (Cod 14-3-4A)

1. Servește ca:

- **document de eliberare din magazie a materialelor;**
- **document justificativ de scădere din gestiune;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Bonul de consum se poate întocmi într-un exemplar în condițiile utilizării tehnicii de calcul.

Bonul de consum (colectiv), în principiu, se întocmește pe formulare separate pentru materialele din cadrul aceluiași cont de materiale, loc de depozitare și loc de consum.

În situația în care materialul solicitat lipsește din depozit, se procedează în felul următor:

-în cazul bonului de consum se completează rubrica cu denumirea materialului înlocuitor, după ce, în prealabil, pe verso-ul formularului se obțin semnăturile persoanelor autorizate să aprobe folosirea altor materiale decât cele prevăzute în consumurile normate;

- în cazul bonului de consum (colectiv) se taie cu o linie denumirea materialului înlocuit și se semnează de aprobare a înlocuirii, în dreptul rândului respectiv. După înscrierea denumirii materialului înlocuitor se întocmește un bon de consum separat pentru materialul înlocuitor sau se înscrie pe un rând liber în cadrul aceluiași bon de consum.

În bonul de consum, coloanele "Unitatea de măsură" și "Cantitatea necesară" de pe rândul 2 se completează în cazul când se solicită și se eliberează din magazie materiale cu două unități de măsură. Dacă operațiunile de predare-primire a materialelor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de materiale, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv mențiunea "predat în timpul inventarierii".

### 3. Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;

-la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar ul de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

### 4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea formularului;
- produsul/lucrarea (comanda);
- norma; bucăți lansate;
- numărul documentului;
- data eliberării (ziua, luna, anul);
- numărul comenzii;

- *denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea); cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată;*
- *prețul unitar; valoarea, după caz;*
- *data și semnătura gestionarului și a primitorului.”*

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat pentru serviciile de pregătire profesională și servicii în construcții, situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice documente justificative pentru a demonstra utilizarea acestor servicii în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul desfășurării activității.

Prin contestația formulată societatea susține că inspectorii fiscali nu au menționat nici pe parcursul derulării inspecției fiscale și nici în cuprinsul actelor administrativ fiscale contestate care ar fi fost documentele justificative pe care le-ar fi considerat suficiente pentru justificarea prestării serviciilor.

Or, în ceea ce privește acceptarea dreptului de deducere, se reține că societatea trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării acestor servicii și prestarea efectivă, respectiv bunuri și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

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 aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele 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.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au criticat sau evaluat necesitatea serviciilor și a bunurilor achiziționate ci au cerut contribuabilului verificat să justifice utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile/ scopul activității economice, conform prevederilor codului fiscal și normelor de aplicare ale acestuia, care stabilesc condițiile în care aceste cheltuieli pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil.

Or, documentele prezentate la contestația formulată, nu sunt în măsură să dovedească utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul activității economice.

Astfel, societatea eronat susține ca sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor, întrucât nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale impozabile.

Societatea nu poate fi exonerată de justificarea cu documente a prestării serviciilor de construcții și pregătire profesională, aceasta fiind dovada utilizării în scopul activității economice, respectiv în scopul obținerii de venituri impozabile, aspect neîndeplinit de contribuabil.

În consecință, se reține că documentele și explicațiile prezentate de contestatară nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu bunurile și serviciile sus menționate, ca urmare, suma de 566.545 lei, nu reprezintă cheltuiala deductibilă la determinarea rezultatului fiscal.

**În ceea ce privește TVA**, se reține că societatea nu a dovedit cu documente justificative ca acestea achiziții de bunuri și servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestația formulată societatea arată că îndeplinește condițiile de fond și forma prevăzute de Codul fiscal, pentru deducerea TVA și potrivit jurisprudenței Curții Europene nu poate fi limitat.

Față de argumentele contestatarii, organul de soluționare a contestației reține că legea fiscală internă, care este în concordanță cu legislația europeană, impune pentru acordarea dreptului de deducere a TVA îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv:

- condiția de formă care constă în prezentarea facturii în original sau prezentarea unui document refăcut în conformitate cu prevederile legale incidente (duplicat etc.), care să contină informațiile obligatorii prevăzute de lege;

- condiția de fond, respectiv prezentarea de documente care să justifice că achizițiile de bunuri sau servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, respectiv de operațiuni care intră în sfera TVA.

Se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-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, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui



stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la documentele justificative la art.145, respectiv art.297 din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.*

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

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

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

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

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 din Codul de procedură fiscală, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la*

solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

“Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art.488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept.”

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul operațiunilor sale taxabile.

Or, societatea nu a probat cu documente necesitatea acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile, iar potrivit legislației, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuiau îndeplinite atât condițiile de formă cât și de fond.

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter** achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă perioadei 2015 -2017.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă perioadei 2018-2019, organul de soluționare reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici la contestația depusă facturile de achiziție în baza cărora și-a exercitat dreptul de

deducere.

Conform prevederilor legale sus enunțate pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată **societatea trebuie să justifice acest drept cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare

Or, așa cum s-a arătat și anterior, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei contestatara nu a prezentat documentele justificative, prin care să demonstreze că bunurile/serviciile au fost efectiv achiziționate/prestate și că acestea au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă sumei de 29.116 lei înscrisă în contul 233 "Servicii în curs de execuție", societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că se vor obține venituri în viitor.

Astfel, conform prevederilor art.294 alin.4 din Codul fiscal, sus menționate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația de a justifica în primul rând că serviciile achiziționate pe baza de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Or, societatea nu a demonstrat că pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de x lei, va fi utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care în mod corect au ajustat taxa pe valoarea adăugată pentru suma de x lei înscrisă în contul 233 "Servicii în curs de execuție".

Astfel, dovedirea situației de fapt fiscale este în sarcina contribuabilului, în conformitate cu prevederile art. 73 alin. (1) din Codul de procedură fiscală:

**„(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”.**

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula 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 procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249- Sarcina probei**

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

*Art. 250- Obiectul probei și mijloacele de proba*

*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 expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.*

Prin urmare, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabilă logică juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

\*

\*

\*

În consecință, în considerarea dispozițiilor art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art.113 din același act normativ, unde se arată că:

*„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.”***

având în vedere susținerile contestatarii, considerentele organelor de inspecție fiscală, probele suplimentare prezentate la contestație, precum si faptul că societatea cotestatară nu a motivat pretențiile din contestația formulata cu motive de fapt și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care sa infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală decât în parte, se va proceda la:

**- admiterea parțială a contestației** pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** și TVA în sumă de **x lei**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-TM x, **cu consecința anulării parțiale a acesteia**, în baza prevederilor art.279 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.3 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, cu modificările și completările ulterioare;

**- respingerea ca neîntemeiată a contestației** pentru impozitul pe

profit în sumă de **x lei** și TVA în sumă de **x lei**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.x, în temeiul în 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.3740/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

## **DECIDE**

**1. Admiterea în parte** a contestației formulate de SRL - în insolvență, cu consecința **anulării în parte** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, **pentru suma de x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată,
- x lei - impozit pe profit.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x pentru suma de **x lei**, **reprezentând:**

- x lei - taxa pe valoarea adăugată,
- x lei - impozit pe profit.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Tribunalul xxxxxx, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR GENERAL**

