



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor
Publice Timișoara



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Serviciul Soluționare Contestații 1

DECIZIE NR.977/2021

privind soluționarea contestației formulate de societatea
#####,

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR-DGR #####

Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3, prin adresa nr. #####, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara - Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR-DGR #####, cu privire la contestația formulată de #####, având CUI #####, cu sediul în localitatea #####, reprezentată legal prin administrator judiciar ##### S.P.R.L, cu sediul în #####, reprezentat prin #####.

Contestația este semnată de domnul #####, iar acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice înregistrată sub nr. #####, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de ##### lei, reprezentând **impozit pe profit în sumă de ##### lei, taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de ##### lei (din care doar ##### lei contestată) și impozit pe venit în sumă de ##### lei**, precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021 pentru perioada 01.01.2015-30.09.2015.

Față de data comunicării deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. #####, respectiv **12.02.2021**, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **25.03.2021**.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de #####

I. Societatea ##### S.P.R.L, cu sediul în #####, înregistrată în registrul societăților profesionale sub nr. 0235/31.12.2006, reprezentată legal prin asociați coordonatori ##### și #####, în calitate de lichidator judiciar al Societății #####, CUI: #####, nr. de înregistrare în Registrul Comerțului #####, cu sediul în #####, în baza Hotărârii adunării generale a asociaților societății ##### nr.# din 12.08.2020, având în vedere prevederile art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 7 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ și ale art. 268 și urm. din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport cu comunicarea la data de 12.02.2021 a actelor fiscale pendente repudiate, a formulat prezenta contestație împotriva:

- Deciziei de impunere nr. #####, prin care se stabilește suplimentar de plată suma de ##### de lei - impozit pe profit, suma de ##### de lei - TVA nedeductibilă și suma de ##### de lei cu titlu de impozit pe venit;

- Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020;

Prin intermediul căreia solicită:

1. Anularea Deciziei de impunere nr. ##### prin care se stabilește suplimentar de plată suma de ##### de lei-impozit pe profit, suma de ##### de lei ca TVA nedeductibilă și suma de ##### de lei cu titlu de impozit pe venit;

2. Anularea raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021 pentru perioada 01.01.2015 -30.09.2020;

3. Exonerarea debitoarei de la obligațiile de a achita obligațiile fiscale suplimentare stabilite în plus; pentru următoarele motive:

1. Starea de fapt:

În fapt, prin Decizia de impunere nr. #####, întocmită în urma controlului efectuat de A.J.F.P. Timiș-Activitatea de Inspecție Fiscală în perioada 29.12.2020-29.01.2021, au fost stabilite suplimentar suma de ##### de lei-impozit pe profit, suma de ##### lei ca TVA nedeductibilă și suma de ##### de lei cu titlu de impozit pe venit.

Toate aceste sume de bani au fost stabilite suplimentar ca urmare a faptului că nu au fost depuse documentele financiar contabile pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015, 01.01.2018-30.09.2020.

Administratorul statutar al societății #####, a predat la data de 15.02.2021, ulterior întocmirii Deciziei de impunere nr. #####, emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020, ## de dosare cu și-nă conținând documentele financiar-contabile.

Așa cum a prezentat și la momentul întocmirii raportului de inspecție fiscală, petenta nu a putut comunica actele financiar contabile, motivat de faptul că administratorul statutar al societății nu le-a comunicat.

Administratorul statutar, nu a putut prezenta documentele întrucât nu i s-a permis accesul în locația unde se afla sediul societății #####.

2. Netemeinicia și nelegalitatea actelor administrative fiscale contestate.

2.1. Aspecte procedurale

Nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de efectuare a inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României în sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, iar art. 6 din același cod instituie obligația organului fiscal de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale și de a adopta soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În același sens, art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere - obligație, de asemenea, nesocotită de către echipa de inspecție fiscală.

Mai mult, art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care reglementează rolul activ al organelor fiscale, prevede, printre altele, că acestea au obligația de a înștiința contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii, de a examina, din oficiu, în mod obiectiv, starea de fapt, de a utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în funcție de toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii, potrivit art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Dispozițiile Codului de procedură fiscală citate conduc la concluzia că determinarea bazei impozabile și a impozitelor are la bază principiul legalității și această determinare trebuie să se întemeieze pe stabilirea situației fiscale reale, regulă care nu a fost respectată la întocmirea actelor contestate.

În cazul de față stabilirea impozitelor și taxelor nu se întemeiază în totalitate pe situația fiscală reală a subscrisei ci, pe alocuri, are un vădit caracter speculativ. Situația de fapt astfel cum este descrisă de organele fiscale nu corespunde în totalitate realității.

b) Decizia de impunere nu este motivată nici în fapt și nici în drept

Conform art. 46 alin. (2) lit. e) și f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie ar trebui să cuprindă motivele de fapt și temeiul de drept pentru obligațiile fiscale reținute în sarcina sa.

Art. 146 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 prevede că Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, așadar se impunea ca decizia de impunere să menționeze motivele de fapt și temeiul de drept pentru toate obligațiile fiscale reținute în sarcina subscrisei și pentru componența acestor obligații și modul de calcul al acestora.

Necesitatea motivării este susținută ca o garanție a respectării legilor și a ocrotirii drepturilor cetățenești. Importanța acestei condiții pentru valabilitatea actelor administrative fiscale trebuie raportată și la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene care „a impus principiul obligației de motivare a actelor administrative individuale de către autoritățile naționale.” Totodată motivarea actelor administrative reprezintă o componentă a dreptului la buna administrare, care în ultimul deceniu a căpătat o consacrare

europăeană 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 bunei 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, lipsa motivării actului atrage automat încălcarea dreptului la apărare al societății ##### și imposibilitatea atacării actului în justiție în mod eficient, ceea ce contravine dispozițiilor 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.

Precizarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere este necesară nu numai din perspectiva contribuabilului, fiind indispensabilă și în procesul de soluționare a unei eventuale contestații, art. 276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală stabilind că „în soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.”

Ori dacă verificarea motivelor de fapt și de drept este prevăzută de lege ca obligatorie în eventualitatea unei contestații a actului administrativ fiscal, cunoașterea acestor motive este cu atât mai necesară contribuabilului, neinițat în procedura de aplicare a legislației fiscale.

Pentru aceste motive petenta solicită admiterea contestației subscrisei astfel cum a fost formulată.

În drept: art. 268 și urm. din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, precum și textele legale menționate anterior.

Anexează prezentei:

1) Extras emis de Oficiul registrului comerțului pentru societatea 4 HUD MANAGEMENT S.R.L;

2) Decizia de impunere nr. #####

3) Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020;

4) Proces verbal de predare - primire a documentelor contabile ale societății 4 Hud Management S.R.L, din data de 15.02.2021;

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. #####, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală de ##### lei, reprezentând:

- TVA = ##### lei;
- impozit pe profit = ##### lei;
- impozit pe venituri din alte surse = ##### lei;

Cu privire la aspectele constatate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. #####, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. #####, s-au stabilit următoarele:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- În urma efectuării inspecției fiscale la #####, organele de control au stabilit obligații fiscale suplimentare, în principal ca urmare a neprezentării de documente financiar contabile care au stat la baza înregistrărilor din evidenta contabilă a societății.

- Anterior inspecției fiscale, ##### a fost supusă unui control inopinat încheiat cu proces verbal înregistrat la A.J.F.P. Timiș - A.I.F. #####. În urma controlului inopinat, în baza prevederilor art. 118 alin. (8) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală a fost dispusă măsura reconstituirii și punerii la dispoziția organelor de control a tuturor a tuturor documentelor financiar-contabile care au stat la baza înregistrării operațiunilor în evidenta contabilă a societății pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020. În acest sens a fost încheiată Dispoziția de măsuri nr. #####.

- Întrucât până la încheierea inspecției fiscale contribuabilul nu a dus la îndeplinire măsura lăsată de organele de control cu privire la reconstituirea și prezentarea documentelor contabile lipsa, contribuabilul a fost sancționat contravențional în conformitate cu prevederile art.336 alin. (1) lit. g) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, fiind întocmit procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ##### nr. #####.

- În susținerea contestației, reprezentantul legal al ##### nu a prezentat în fapt niciun document justificativ, ci se limitează la precizarea că deține un număr de ## dosare care conțin documente financiar-contabile pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020, dosare care au fost primite de acesta de la administratorul statutar după încheierea inspecției fiscale. Aceste documente nu au fost prezentate organelor de inspecție în susținerea prezentei contestații.

- Organele de inspecție au constatat că în susținerea contestației contribuabilul nu a prezentat în fapt niciun document care să modifice starea de fapt fiscală stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr. ##### și Decizia de impunere nr. #####, toate justificările fiind la nivel declarativ.

- Societatea a înregistrat cheltuieli în sumă de ##### lei de pe documente de achiziție pe care nu le-a prezentat până la data încheierii raportului de inspecție fiscală (pentru perioada 2015,2018,2019 și 01.01.2020-30.09.2020).

- Societatea verificată nu a prezentat documente care să justifice deducerea unor cheltuieli în scopul realizării de venituri, respectiv nu a prezentat situații de lucrări, raport de activitate, proces-verbal de recepție la terminarea lucrărilor sau alte documente corespunzătoare din care să rezulte că lucrările au fost efectiv executate și sunt destinate realizării de operațiuni impozabile. Astfel societatea ##### a diminuat în mod nejustificat profitul impozabil la nivelul perioadei verificate cu suma totală de ##### lei (pentru anii 2016 și 2017).

Având în vedere deficiențele enunțate anterior, controlul a procedat în baza prevederilor art.19 (1) din Legea nr.227/2015, cu modificările și completările ulterioare, la recalcularea bazei impozabile cu influențele constatate, fiind astfel stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ##### lei (##### lei+ ##### lei+ ##### lei + ##### lei +##### lei+ ##### lei) (anexa nr.4), la stabilirea taxei pe valoarea adăugată nedeductibile în sumă de ##### lei (anexa 5) și a impozitului pe venituri din ale surse în sumă de ##### lei.

III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. #####, se reține ca prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilei.

Se mai reține ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*”, în speța raportul de inspecție fiscală neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscală.

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(...)(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar, când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscală, urmând a se soluționa contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoanele juridice nr. #####.

III.1. Referitor la impozitul pe profit în suma de pentru impozitul pe profit în suma de ##### lei [#####+#####+#####+#####], cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează impozitul pe profit în condițiile în care la constatarea la fața locului din data de 25.05.2021 a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative de natura mijloacelor de probă noi.

În fapt, constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II, sunt următoarele:

1) **Inspecția fiscală s-a desfășurat fără a avea la baza, în toate lunile, bilanțurile de verificare, registrele obligatorii de contabilitate (cartea mare și/sau fișe de cont), situație în care rulajele conturilor de venituri și cheltuieli au fost analizate pe baza registrelor jurnal și al bilanțurilor de verificare (întocmite pentru luna decembrie a fiecărui an) existente și prezentate de către societate. De asemenea, până la încheierea inspecției fiscale nu a prezentat registrul de evidență fiscală.**

2) **În aceste condiții, pentru stabilirea impozitului pe profit evidențiat și declarat s-au avut în vedere bilanțurile de verificare (la 31 decembrie pentru fiecare an) care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prezentate de societate, balante de verificare în care sunt evidențiate pe conturi cheltuielile înregistrate de societate.

De asemenea, tinand cont de faptul ca societatea nu poate prezenta registrul de evidenta fiscala (registru în care sunt înscrise trimestrial veniturile și cheltuielile înregistrate în evidenta contabila, deducerile fiscale, cheltuielile nedeductibile etc), organul de inspecție fiscala a fost in imposibilitatea de a reconstitui modul de calcul al impozitului pe profit declarat trimestrial de societate și astfel recalcularea impozitului pe profit de către organul de inspecție fiscala a avut la baza datele din balanțele de verificare întocmite la luna decembrie din fiecare an, precum si declarațiile anuale cod 101.

3) S-a constatat ca societatea #####. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru perioadele 01.01.2015-31.12.2015 și 01.01.2018 - 30.09.2020, în baza cărora au fost înregistrate în evidenta contabila operațiunile economico-financiare prevăzute de legislația în vigoare (Ordinul 3512/2008, respectiv 2634/2015 privind documentele financiar-contabile și Legea nr. 82/91 republicata).

Avand in vedere deficiențele enunțate anterior, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.19 alin. (1) din Legea nr.227/2015, cu modificarile si completările ulterioare, la recalcularea bazei impozabile cu influențele constatate, fiind astfel stabilite la finele exercițiilor financiare următoarele diferențe:

- pentru anul 2015, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (#####-##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de ##### lei (##### lei*16%= ##### lei);

- pentru anul 2016, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (#####+##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de ##### lei(##### lei*16%= ##### lei)-##### lei(impozitul declarat de societate)=##### lei;

- pentru anul 2017, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (##### lei -##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de ##### lei (##### lei * 16% = ##### lei)-##### lei(impozitul declarat de societate)=##### lei;

- pentru anul 2018, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (##### lei + ##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de ##### lei (##### lei * 16% = ##### lei)-##### lei(impozitul pe profit declarat de societate)=##### lei;

- pentru anul 2019, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (##### lei +##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de ##### lei (#####*16%= ##### lei)-##### lei(impozit pe profit declarat de societate)=##### lei;

- pentru anul 2020, un profit impozabil la nivelul sumei de ##### lei (##### lei +##### lei), respectiv un impozit pe profit in suma de 29.631 lei(##### lei*16%= ##### lei)-### lei(impozit pe profit declarat de societate)=##### lei;

Prin contestația depusă, petenta #####. - în procedură de lichidare, reprezentată prin administratorul judiciar ##### SPRL, susține că:

„Administratorul statutar al societății #####, a predat documentele justificative la data de 15.02.2021, ulterior întocmirii Deciziei de impunere nr. #####, emisă ca urmare a Raportului

de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020, constând în ## de dosare.

Administratorul statutar, nu a putut prezenta documentele întrucât nu i s-a permis accesul în locația unde se afla sediul societății #####.”

Anexează procesul verbal de predare-primire cu data de 15.02.2021.

Având în vedere susținerile contestatoarei și volumul mare de documente la care face trimitere, în temeiul art. 65 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare”

coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

“La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”,

structura competentă să soluționeze contestația a solicitat A.J.F.P. Timiș - Inspecție fiscală să efectueze o constatare la fața locului și să analizeze documentele la care face referire petenta, reprezentată prin administratorul judiciar, ##### SPRL, eventual, să menționeze în procesul verbal exact documentele care au fost puse la dispoziție, raportat la constatările înscrise în raportul de inspecție ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

Drept urmare, în Procesul - verbal nr. #####, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

„(...) Urmărind deficiențele constatate din raportul de inspecție fiscală nr.#####, organele de inspecție au verificat documentele semnificative care nu au fost prezentate în momentul acțiunii de inspecție fiscală, societatea a intrat în posesia lor după terminarea controlului, conform celor menționate în contestația formulată și pe care în acest moment le deține.

Urmare a controlului efectuat de către echipa de inspecție fiscală societatea ##### a pus la dispoziție un număr de ## dosare (bibliorafturi) care contin documente financiar - contabile (evidenta primara, registre de casa, gestiune casierie mijloace de joc auxiliare, facturi furnizori, clienti, rapoarte de gestiune, deconturi, declaratii fiscale, state de plata, listari, etc.), care nu au putut fi prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, după cum urmează:

- Pentru anul fiscal 2015 societatea a prezentat echipei de control, documente privind evidenta primara (note de recepție, facturi achizitii de bunuri și servicii, facturi de vanzari, rapoarte Z privind vanzarea cu amanuntul, registre de casa, extrase de cont, etc.). Astfel urmare vizualizării dosarelor, se constata ca societatea verificata detine pentru anul 2015 urmatoarele dosare (bibliorafturi):

- Luna ianuarie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna februarie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna martie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna aprilie 2015, 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara”;
- Luna mai 2015, 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara” si 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara, registru de casa I - mai 2015”;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- Luna iunie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna iulie 2015, 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara” si 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara, registru de casa I, vol. I - iulie 2015”;
- Luna august 2015, 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara” si 1 biblioraft cu „evidenta contabila operativa”;
- Luna septembrie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna octombrie 2015, 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara” si 1 biblioraft cu „evidenta contabila primara, registru de casa I - octombrie 2015”;
- Luna noiembrie 2015, 3 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- Luna decembrie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidenta contabila primara”;
- 1 biblioraft cu „registru de casa - 2015”;
- 1 biblioraft cu „gestiune casierie mijloace de joc aux.”.

- pentru anul fiscal 2018 contribuabilul a prezentat organelor de control, documente privind evidenta primara (facturi de achizitii bunuri și servicii, facturi de vanzari, registre de casa, extrase de cont, etc.). Astfel, urmare vizualizarii dosarelor se constata ca societatea verificata detine pentru anul 2018 urmatoarele dosare (bibliorafturi):

- Luna ianuarie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - ianuarie 2018”;
- Luna februarie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - februarie 2018”;
- 1 biblioraft cu „facturi furnizori, banca, deconturi ianuarie - februarie 2018”
- Luna martie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - martie 2018”;
- Luna aprilie 2018, 1 biblioraft cu „documente contabile - aprilie 2018”;
- 1 biblioraft cu „facturi intrari, deconturi - martie - aprilie 2018”;
- Luna mai 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - mai 2018”;
- Luna iunie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - iunie 2018”;
- Luna iulie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - iulie 2018”;
- 1 biblioraft cu „facturi intrari, banca, deconturi, registru casa partial, listari mai-iulie 2018”;
- Luna august 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - august 2018”;
- Luna septembrie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - septembrie 2018”;
- Luna octombrie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - octombrie 2018”;
- 1 biblioraft cu „registru casa august - octombrie 2018”;
- Luna noiembrie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - noiembrie 2018”;
- Luna decembrie 2018, 1 biblioraft cu „registru casa - decembrie 2018”;
- 1 biblioraft cu „furnicori, deconturi, banca noiembrie - decembrie 2018”.

- pentru anul 2019 contribuabilul a prezentat organelor de control, documente privind evidenta primara (facturi de achizitii și servicii, facturi de vanzari, registre de casa, extrase de cont, etc.). Astfel, urmare vizualizarii dosarelor se constata ca societatea verificata detine pentru anul 2019 urmatoarele dosare (bibliorafturi):

- Luna ianuarie 2019, 1 biblioraft cu „registru casa - ianuarie 2019”;
- Luna februarie 2019, 1 biblioraft cu „registru casa - februarie 2019”;
- 1 biblioraft cu “facturi furnizori, banca, deconturi, ianuarie - februarie 2019”;
- 1 biblioraft cu “acte casa martie 2019”;
- Luna aprilie 2019, 1 biblioraft cu “registru casa - aprilie 2019”;
- 1 biblioraft cu “registru casa august - octombrie 2019”;

- Luna septembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casa - septembrie 2019”
- Luna octombrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casa - octombrie 2019”;
- Luna noiembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casa - noiembrie 2019”;
- Luna decembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casa - decembrie 2019”;
- 1 biblioraft cu “registru casa, registru banca, noiembrie - decembrie 2019”;
- 1 biblioraft cu “declaratii 2019”.

- pentru perioada 01.01.2020 - 30.09.2020 contribuabilul a prezentat organelor de control, documente privind evidenta primara (facturi de achizitii și servicii, facturi de vanzari, registre de casa, extrase de cont, etc.). Astfel, urmare vizualizarii dosarelor se constata ca societatea verificata detine, pentru perioada ianuarie - septembrie 2020, urmatoarele dosare (bibliorafturi):

- 1 biblioraft cu “acte contabile ianuarie - martie 2020”;
- 1 biblioraft cu “registru casa ianuarie 2020”;
- 1 biblioraft cu “registru de casa martie 2020”
- 1 biblioraft cu “declaratii aprilie - decembrie 2020”.

Avand in vedere cele mentionate anterior, organele de control precizeaza ca **societatea contestatoare a prezentat documente suplimentare fata de cele prezentate pe parcursul efectuării inspectiei fiscale**, constand in facturi achizitii bunuri si servicii, facturi vanzari, documente casa, banca, etc., volumul acestora fiind unul semnificativ si cu posibile implicatii in stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului, raportat la constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate.

În drept, sunt incidente prevederile:

- **pe perioada 01.01.2015-31.12.2015:**

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

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

- pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”12. 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.”

- art.21 alin.(1) din același act normativ:

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că la calculul profitului impozabil, sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

- art.21 alin.1 și alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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) Următoarele 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.”

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează printre altele și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest articol de lege, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

- pe perioada 2016-2020:

- art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(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. ”

- pct.5(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”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. ”

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”,

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de prestarea acestor servicii în scopul desfășurării activității economice.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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.

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, iar societatea își poate deduce doar cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, efectuate în baza unui document justificativ.

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.

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la baza documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

Potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

„(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.”,

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II din prezenta decizie, în Procesul - verbal nr. #####, organele de inspecție fiscală au consemnat că:

• pentru perioada 2015, 2018, 2019 și 2020 : *„(...) societatea contestatoare a prezentat documente suplimentare fata de cele prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, constand in facturi achizitii bunuri si servicii, facturi vanzari, documente casa, banca, etc., volumul acestora fiind unul semnificativ si cu posibile implicatii in stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului, raportat la constatarile inscrise in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate.”*

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 6, art.7 alin.(3) și (4), art. 55, art. 64, art. 72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

”Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

(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.”*

„Art. 7 Rolul activ

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

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

„Art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio video, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

- a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) *solicitarea de expertize;*
- c) *folosirea înscrisurilor;*
- d) *efectuarea de cercetări la fața locului;*
- e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege. ”*

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) *În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. ”*

„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

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.*

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.*

De asemenea, potrivit prevederilor art.113 alin.(2) lit.d) din același act normativ,

“(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la [...]*

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

iar potrivit prevederilor art.118 alin.(5) din actul normativ menționat,

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, se reține că dreptul organelor fiscale de a solicita contribuabililor informații și documente este unul din instrumentele exercitării rolului activ stabilit în sarcina acestora în scopul determinării și, ulterior, a colectării sumelor cuvenite bugetelor publice cu titlu de obligații fiscale. În completarea obligațiilor impuse contribuabililor de a declara materia impozabilă, de a determina cuantumul obligațiilor datorate și de a le plăti la scadențele prevăzute de lege, organele fiscale au dreptul de exercita controlul asupra modului de îndeplinire a acestor obligații.

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar petenta a prezentat cu ocazia constatării la fața locului un volum mare de documente ce necesită o verificare amanunțită, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

cheltuielilor, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Însă, organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea cu ocazia inspecției fiscale să analizeze documentele prezentate ulterior, când s-a efectuat constatarea la fața locului.

Față de cele reținute, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală pentru anii 2015, 2018, 2019 și 30.09.2020.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă achizițiile în cauză au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

Aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate în vederea aplicării deductibilității cheltuielilor se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunile în cauză se înscriu sau nu în categoria cheltuielilor deductibile ale societății, considerând sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea parțială a deciziei de impunere contestate pentru impozitul pe profit în suma de ##### lei [#####+#####+#####+#####]**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.2. Referitor la impozitul pe profit în suma de ##### lei (impozit profit stabilit suplimentar pentru anul 2016-2017), Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara este investit să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor în sumă de ##### lei, în condițiile în care contestatara nu a prezentat documente justificative care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II, sunt următoarele:

Cu privire la cheltuielile care nu servesc operațiunilor impozabile ale societății aferente perioadei 01.01.2016–31.12.2017:

Societatea a înregistrat cheltuieli aferente unor facturi de achiziții servicii (consultanta, mentenanța, monitorizare și intervenție, servicii paza etc) pentru care nu poate face dovada că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Aferent acestor servicii achiziționate, societatea nu poate pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative din care să rezulte natura și necesitatea acestor servicii precum și documente care să ateste ce anume a făcut obiectul serviciilor facturate de furnizori (contracte, comenzi, situații/devize de lucrări, rapoarte de activitate, alte documente din care să rezulte serviciile prestate, tarifele facturate, conținutul operațiunilor economice, etc). În anexa nr.2 se regăsește situația cheltuielilor aferente acestor servicii facturate de diverși furnizori.

În timpul inspecției fiscale, s-a stabilit că aferent lucrărilor/serviciilor nejustificate menționate mai sus, cheltuielile nu sunt deductibile la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

determinarea profitului impozabil, întrucât nu s-a justificat efectuarea acestor cheltuieli în folosul operațiunilor impozabile ale societății, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilul nu a justificat cu documente caracterul economic al acestor cheltuieli, adică faptul că respectivele cheltuieli sunt necesare desfășurării activității. Prin înregistrarea în conturile de cheltuieli a sumei totale de ##### lei (##### lei aferent anului 2016 și ##### lei aferent anului 2017), considerata deductibilă la calculul impozitului pe profit, societatea verificată a determinat în mod eronat rezultatul fiscal în perioada respectivă.

În timpul inspecției fiscale, s-a stabilit că aferent achizițiilor de servicii, cheltuielile în sumă totală de ##### lei (##### lei aferent anului 2016 și ##### lei aferent anului 2017) nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, întrucât nu s-a justificat efectuarea acestor cheltuieli în folosul operațiunilor impozabile ale societății, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în cauză sunt incidente prevederile:

- art.19 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”(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. ”

- pct.5(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”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. ”

- art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”,

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de prestarea acestor servicii în scopul desfășurării activității economice.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii, iar societatea își poate deduce doar cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, efectuate în baza unui document justificativ.

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.

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

- Legea contabilității nr.82/1991, republicată și actualizată, art.6:

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

- alin.(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”.*

Prin evidențierea în conturile de cheltuieli a sumelor înregistrate cu serviciile nejustificate, societatea verificată a diminuat baza impozabilă privind calculul impozitului pe profit aferent exercițiilor fiscale 2016 și 2017, când sunt declarate fiscal operațiunile în cauză, cu suma de ##### lei, care ar genera pentru #####, un impozit pe profit de plată suplimentar către bugetul general consolidat în sumă totală de ##### lei (##### lei+ ##### lei) și ținând cont de impozitul pe profit declarat de societate organelor fiscale și de cota de impozit aplicabilă perioadei care este de 16%).

Conform prevederilor legale, în sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, a existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect.

Astfel, toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, realitatea operațiunii economice efectuate.

Pentru cheltuielile în sumă de ##### lei (##### lei + ##### lei), în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, câtă vreme societatea contestatoare nu prezintă documente cu care să probeze în ce au constat aceste cheltuieli și dacă au fost realizate în scopul realizării de venituri.

În 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 prevazute 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 naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatoarei.

Mai mult decât atât, singurele motive de fapt și de drept prezentate de societatea contestatoare se referă la faptul că deține probe noi, fapt ce nu a fost confirmat cu ocazia constatării la fața locului consemnată în Procesul - verbal nr. #####.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, precum și faptul că petenta nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală, se reține că acestea în mod legal au considerat că suma de ##### lei (##### lei + ##### lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de ##### lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ##### lei, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ##### lei stabilită de inspecția fiscală pentru anul fiscal 2015, cauza supusă

soluționării este dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care la constatarea la fața locului din data de 25.05.2021 a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative de natura mijloacelor de probă noi.

În fapt, constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II, sunt următoarele:

- Societatea ##### este persoană impozabilă română în conformitate cu prevederile art.269 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform vectorului fiscal fiind plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pana la data de 11.01.2017.

- Pe toata perioada supusa inspecției fiscale privind TVA (01.01.2015-11.01.2017), contribuabilul verificat a fost înregistrat in scopuri de TVA având ca perioada fiscală luna calendaristică potrivit prevederilor 1561 alin. (1) din Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal, aplicabile pentru anul 2015, respectiv prevederilor art. 322 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 01.01.2016 -11.01.2017, data la care organul fiscal i-a anulat codul de înregistrare in scopuri de TVA la solicitarea contribuabilului.

- Inspecția fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 116 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind verificate toate documentele puse la dispoziție de contribuabil (documente primare aferente anilor 2016 și 2017), în conformitate cu prevederile art. 116 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

- Totodată, menționează ca au fost verificate în totalitate operațiunile intracomunitare, precum și achizițiile pentru destinații supuse unor limitări speciale (cheltuieli cu achiziția de combustibilul, cu piesele de schimb și cu reparațiile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința unității verificate, etc.) nefiind constatate deficiente cu privire la aceste operațiuni.

- Contribuabilul a pus la dispoziție documente primare privind achizițiile și vânzările efectuate doar pentru perioada 2016 - 2017, iar pentru anii 2015, 2018, 2019 și perioada ianuarie - septembrie 2020 nu au fost prezentate documente, astfel ca organele de control au verificat documentele aferente anilor 2016 și 2017.

În vederea stabilirii corecte a TVA, pentru perioada 01.01.2015 - 11.01.2017, din verificarea documentelor primare puse la dispoziție, respectiv care au stat la baza înregistrării sumelor în jurnalele pentru cumpărări TVA, se constată că pentru anul 2015 contribuabilul verificat nu poate justifica valoarea TVA dedusa întrucât nu a prezentat niciun document, iar pentru perioada 01.01.2016- 11.01.2017 valoarea TVA dedusa este aferenta bunurilor și serviciilor achiziționate și destinate realizării de operațiuni impozabile, potrivit prevederilor cuprinse în Titlul VII, Capitolul X, art. 297 alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile prezentate în raportul de inspecție fiscală.

- Organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă TVA aferenta achizițiilor pentru care nu au fost prezentate documente sau care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ :

a) Pentru anul 2015, organele de control au constatat ca ##### a înregistrat în jurnalele de cumpărări, respectiv în evidența contabilă și cea declarativă, facturi de la furnizori în baza cărora a dedus TVA în valoare totală de ##### lei. Întrucât pentru aceste achiziții

societatea verificata nu a pus la dispoziția organelor de control niciun document (facturi, contracte, note de recepție, etc.).

b) In vederea stabilirii stării de fapt cu privire la lipsa documentelor, au fost solicitate explicații scrise - în Nota explicativa nr.3/21.01.2021 (anexa nr. 3) reprezentantului societății ##### SPRL - (administrator judiciar (lichidator), domnului #####, cu privire la prezentarea documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidenta contabila pentru perioada 2015, 2018-2020.

c) Prin răspunsul formulat, reprezentantul societății menționează faptul ca de la data desemnării în calitate de lichidator judiciar, nu a primit documentele în totalitatea lor privind înregistrarea în contabilitate.

Având in vedere aspectele prezentate anterior, întrucât pentru anul 2015 contribuabilul nu a prezentat documentele care au stat la baza deducerii TVA, organele de inspecție au stabilit TVA in suma de ##### lei ca nedeductibila .

În drept, în cauză sunt incidente prevederile:

- O.M.E.F. nr. 3512/2008, respectiv O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile:

- pct 15. *„Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”*

- pct.41. *„Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.”*

- pct.46. *„Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.”*

- pct.47. *„în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse. Duplicatul poate fi: - o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau - o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”*

- art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.” si

„(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.”

- art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

• pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004: „Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal [...]. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

• pct.46 alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571 / 2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004: „Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28 / 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(11), (12) și (20) din Codul fiscal dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”

• art.155 alin. (19) lit.f) și lit. j) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: f) denumirea / numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă, [...], j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei în funcție de cotele taxei.”

Prin contestația depusă, petenta #####. - în procedură de lichidare, reprezentată prin administratorul judiciar ##### srl, susține că:

„Administratorul statutar al societății #####, a predat documentele justificative la data de 15.02.2021, ulterior întocmirii Deciziei de impunere nr. #####, emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020, constând în 59 de dosare.

Administratorul statutar, nu a putut prezenta documentele întrucât nu i s-a permis accesul în locația unde se afla sediul societății #####.

Anexează procesul verbal de predare-primire cu data de 15.02.2021.

Având în vedere susținerile contestatoarei și volumul mare de documente la care face trimitere, în temeiul art. 65 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare”

coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

“La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”,

structura competentă să soluționeze contestația a solicitat A.J.F.P. Timiș - Inspecție fiscală să efectueze o constatare la fața locului și să analizeze

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

documentele la care face referire petenta, reprezentată prin administratorul judiciar, ##### SPRL, eventual, să menționeze în procesul verbal exact documentele care au fost puse la dispoziție, raportat la constatările înscrise în raportul de inspecție ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

Drept urmare, în Procesul - verbal nr. #####, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

„(...) Urmărind deficiențele constatate din raportul de inspecție fiscală nr. #####, organele de inspecție au verificat documentele semnificative care nu au fost prezentate în momentul acțiunii de inspecție fiscală, societatea a intrat în posesia lor după terminarea controlului, conform celor menționate în contestația formulată și pe care în acest moment le deține.

Urmare a controlului efectuat de către echipa de inspecție fiscală societatea ##### a pus la dispoziție un număr de ## dosare (bibliorafturi) care conțin documente financiar - contabile (evidența primară, registre de casă, gestiune casierie mijloace de joc auxiliare, facturi furnizori, clienți, rapoarte de gestiune, deconturi, declarații fiscale, state de plată, listări, etc.), care nu au putut fi prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, după cum urmează:

- Pentru anul fiscal 2015 societatea a prezentat echipei de control, documente privind evidența primară (note de recepție, facturi achiziții de bunuri și servicii, facturi de vânzări, rapoarte Z privind vânzarea cu amanuntul, registre de casă, extrase de cont, etc.). Astfel urmare vizualizării dosarelor, se constată că societatea verificată deține pentru anul 2015 următoarele dosare (bibliorafturi):

- Luna ianuarie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
- Luna februarie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
- Luna martie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
- Luna aprilie 2015, 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară”;*
 - Luna mai 2015, 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară” și 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară, registrul de casă I - mai 2015”;*
 - Luna iunie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
 - Luna iulie 2015, 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară” și 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară, registrul de casă I, vol. I - iulie 2015”;*
 - Luna august 2015, 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară” și 1 biblioraft cu „evidența contabilă operativă”;*
 - Luna septembrie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
 - Luna octombrie 2015, 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară” și 1 biblioraft cu „evidența contabilă primară, registrul de casă I - octombrie 2015”;*
 - Luna noiembrie 2015, 3 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
 - Luna decembrie 2015, 2 bibliorafturi cu „evidența contabilă primară”;*
 - 1 biblioraft cu „registrul de casă - 2015”;*
 - 1 biblioraft cu „gestiune casierie mijloace de joc aux.”.*

Având în vedere cele menționate anterior, organele de control precizează că societatea contestatoare a prezentat documente suplimentare față de cele prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, constând în facturi achiziții bunuri și servicii, facturi vânzări, documente casă, bancă, etc., volumul acestora fiind unul semnificativ și cu posibile implicații în stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului, raportat la constatările

inscrise in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate.

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 6, art.7 alin.(3) și (4), art. 55, art. 64, art. 72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

”Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

(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.”*

„Art. 7 Rolul activ

(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 contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

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

„Art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio video, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de cercetări la fața locului;*

e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege. ”

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. ”

„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.113 alin.(2) lit.d) din același act normativ,

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

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

iar potrivit prevederilor art.118 alin.(5) din actul normativ menționat,

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, se reține că dreptul organelor fiscale de a solicita contribuabililor informații și documente este unul din instrumentele exercitării rolului activ stabilit în sarcina acestora în scopul determinării și, ulterior, a colectării sumelor cuvenite bugetelor publice cu titlu de obligații fiscale. În completarea obligațiilor impuse contribuabililor de a declara materia impozabilă, de a determina cuantumul obligațiilor datorate și de a le plăti la scadențele prevăzute de lege, organele fiscale au dreptul de exercita controlul asupra modului de îndeplinire a acestor obligații.

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar petenta a prezentat cu ocazia

constatării la fața locului un volum mare de documente ce necesită o verificare amanunțită, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/neductibil al cheltuielilor, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Însă, organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea cu ocazia inspecției fiscale să analizeze documentele prezentate ulterior, când s-a efectuat constatarea la fața locului.

Față de cele reținute, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală pentru anii 2015, 2018, 2019 și 30.09.2020.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă achizițiile în cauză au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

Aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate în vederea aplicării deductibilității cheltuielilor se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunile în cauză se înscriu sau nu în categoria cheltuielilor deductibile ale societății, considerând sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea parțială a deciziei de impunere contestate pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ##### lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.4 Referitor la impozitul pe venituri din alte surse, în sumă de ##### lei stabilit de inspecția fiscală, pentru anii 2019 și 2020, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează impozitul pe venit din alte surse în condițiile în care la constatarea la fața locului din data de 25.05.2021 a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative de natura mijloacelor de probă noi.

În fapt, constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspecție fiscală și sintetizate la Capitolul II, sunt următoarele:

- Urmare desfășurării inspecției fiscale, conform documentelor prezentate (registrele jurnal întocmite pentru întreaga perioadă și registrele de casa prezentat pentru anii 2016 și 2017, respectiv, balanțele de verificare), organele de inspecție au constatat faptul că în perioada 01.01.2016 - 30.09.2020, s-a constatat că în evidența contabilă sunt înregistrate operațiuni de ridicări și restituiri de numerar efectuate de persoane fizice care au avut și au calitatea de asociați ai contribuabilului supus inspecției fiscale.

Operațiunile respective sunt evidențiate în contabilitate în baza dispozițiilor de plată, respectiv dispozițiilor de încasare. Menționăm că sumele ridicate/restituite s-au încadrat în plafonul maxim de 5.000 lei pe operațiune și au fost evidențiate în contabilitate prin intermediul contului 542 - avansuri de trezorerie, conform notei contabile 542 = 5311

pentru ridicările de numerar din casieria unității, respectiv nota contabila 5311=542 pentru restituirile în numerar în casieria unității.

- Din verificarea balanțelor de verificare întocmite pentru perioada verificată și a fișei de cont 542 – avansuri de trezorerie, pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2020 s-a constatat că sumele ridicate din casieria unității cu titlu de avans de trezorerie nu au fost restituite integral și nici nu au fost justificate cu documente (deconturi de cheltuieli).

- Pentru perioada verificată organele de control au constatat ridicări de numerar de către asociați în suma totală de ##### lei și restituiri/justificări în suma totală de ##### lei, rămânând un sold de numerar ridicat din casieria unității și nejustificat în suma totală netă de ##### lei (##### - #####). În vederea stabilirii impozitului pe veniturile din alte surse organele de control au procedat la stabilirea valorii brute a soldului de numerar ridicat din casierie și nejustificat și care reprezintă baza impozabilă a impozitului pe veniturile din alte surse.

În drept, speței în cauză sunt incidente prevederile:

- art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată:

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

- art. 10, alin. (1), (2) și (4) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată:

„(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau alte persoane care are obligația gestionării entității respective.

“(2) Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-sef sau alta persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.”

“(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-sef, sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine...”

- prevederile art. 72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

- prevederile art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”

Având în vedere cele consemnate anterior, organele de control au constatat faptul ca operațiunile de ridicare de sume de bani în numerar din casieria unității și nejustificate/restituite, acestea sunt utilizate în scop personal al persoanelor beneficiare, se încadrează în prevederile art. 61 lit. (i) și art. 114 alin.(2), lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „*În această categorie se includ, însă nu sunt limitate: bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.*”

Impozitul pe veniturile obținute din alte surse se determină conform prevederilor art. 115 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 10% asupra veniturilor brute.

Menționăm ca organele de control au calculat impozitul pe veniturile din alte surse de la momentul în care sumele ridicate în numerar nu au mai fost restituite, respectiv începând cu luna septembrie 2019, situație în care au considerat data de la care societatea datorează impozit pe veniturile din alte surse.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție au stabilit pentru suma netă de ##### lei, ridicată în numerar și nerestituată/nejustificată de către asociații ai societății în decursul perioadei verificate, o valoare brută în valoare totală de ##### lei și pentru care a fost calculat un impozit pe venit din alte surse în suma totală de ##### lei (#####*10%).

Prin contestația depusă, petenta #####- în procedură de lichidare, reprezentată prin administratorul judiciar ##### srl, susține că:

„Administratorul statutar al societății #####, a predat documentele justificative la data de 15.02.2021, ulterior întocmirii Deciziei de impunere nr. #####, emisă ca urmare a Raportului de inspecție fiscală nr. ##### din 29.01.2021, pentru perioada 01.01.2015-30.09.2020, constând în ## de dosare.

Administratorul statutar, nu a putut prezenta documentele întrucât nu i s-a permis accesul în locația unde se afla sediul societății #####.

Anexează procesul verbal de predare-primire cu data de 15.02.2021.

Având în vedere susținerile contestatoarei și volumul mare de documente la care face trimitere, în temeiul art. 65 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare”

coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

“La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”,

structura competentă să soluționeze contestația a solicitat A.J.F.P. Timiș - Inspecție fiscală să efectueze o constatare la fața locului și să analizeze documentele la care face referire petenta, reprezentată prin administratorul judiciar, ##### SPRL, eventual, să menționeze în procesul

verbal exact documentele care au fost puse la dispoziție, raportat la constatările înscrise în raportul de inspecție ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

Drept urmare, în Procesul - verbal nr. #####, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

„(...) Urmărind deficiențele constatate din raportul de inspecție fiscală nr. #####, organele de inspecție au verificat documentele semnificative care nu au fost prezentate în momentul acțiunii de inspecție fiscală, societatea a intrat în posesia lor după terminarea controlului, conform celor menționate în contestația formulată și pe care în acest moment le deține.

Urmare a controlului efectuat de către echipa de inspecție fiscală societatea ##### a pus la dispoziție un număr de 59 dosare (bibliorafturi) care conțin documente financiar - contabile (evidența primară, registre de casă, gestiune casierie mijloace de joc auxiliare, facturi furnizori, clienți, rapoarte de gestiune, deconturi, declarații fiscale, state de plată, listări, etc.), care nu au putut fi prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, după cum urmează:

- pentru anul 2019 contribuabilul a prezentat organelor de control, documente privind evidența primară (facturi de achiziții și servicii, facturi de vânzări, registre de casă, extrase de cont, etc.). Astfel, urmare vizualizării dosarelor se constată că societatea verificată deține pentru anul 2019 următoarele dosare (bibliorafturi):

- Luna ianuarie 2019, 1 biblioraft cu „registru casă - ianuarie 2019”;
- Luna februarie 2019, 1 biblioraft cu „registru casă - februarie 2019”;
- 1 biblioraft cu “facturi furnizori, banca, deconturi, ianuarie - februarie 2019”;
- 1 biblioraft cu “acte casă martie 2019”;
- Luna aprilie 2019, 1 biblioraft cu “registru casă - aprilie 2019”;
- 1 biblioraft cu “registru casă august - octombrie 2019”;
- Luna septembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casă - septembrie 2019”
- Luna octombrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casă - octombrie 2019”;
- Luna noiembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casă - noiembrie 2019”;
- Luna decembrie 2019, 1 biblioraft cu “registru de casă - decembrie 2019”;
- 1 biblioraft cu “registru casă, registru banca, noiembrie - decembrie 2019”;
- 1 biblioraft cu “declarații 2019”.

- pentru perioada 01.01.2020 - 30.09.2020 contribuabilul a prezentat organelor de control, documente privind evidența primară (facturi de achiziții și servicii, facturi de vânzări, registre de casă, extrase de cont, etc.). Astfel, urmare vizualizării dosarelor se constată că societatea verificată deține, pentru perioada ianuarie - septembrie 2020, următoarele dosare (bibliorafturi):

- 1 biblioraft cu “acte contabile ianuarie - martie 2020”;
- 1 biblioraft cu “registru casă ianuarie 2020”;
- 1 biblioraft cu “registru de casă martie 2020”
- 1 biblioraft cu “declarații aprilie - decembrie 2020”.

Având în vedere cele menționate anterior, organele de control precizează că societatea contestatoare a prezentat documente

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

suplimentare fata de cele prezentate pe parcursul efectuării inspecției fiscale, constand in facturi achizitii bunuri si servicii, facturi vanzari, documente casa, banca, etc., volumul acestora fiind unul semnificativ si cu posibile implicatii in stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului, raportat la constatările inscrise in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate.

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 6, art.7 alin.(3) și (4), art. 55, art. 64, art. 72 și art. 73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

”Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

(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.”*

„Art. 7 Rolul activ

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

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

„Art. 55 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audio video, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

- a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) *solicitarea de expertize;*
- c) *folosirea înscrisurilor;*

d) efectuarea de cercetări la fața locului;
e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege. ”

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. ”

„Art. 72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

De asemenea, potrivit prevederilor art.113 alin.(2) lit.d) din același act normativ,

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

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

iar potrivit prevederilor art.118 alin.(5) din actul normativ menționat,

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

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, se reține că dreptul organelor fiscale de a solicita contribuabililor informații și documente este unul din instrumentele exercitării rolului activ stabilit în sarcina acestora în scopul determinării și, ulterior, a colectării sumelor cuvenite bugetelor publice cu titlu de obligații fiscale. În completarea obligațiilor impuse contribuabililor de a declara materia impozabilă, de a determina cuantumul obligațiilor datorate și de a le plăti la scadențele prevăzute de lege, organele fiscale au dreptul de exercita controlul asupra modului de îndeplinire a acestor obligații.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar petenta a prezentat cu ocazia constatării la fața locului un volum mare de documente ce necesită o verificare amanunțită, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării asupra caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Această analiză a operațiunilor, în întregul lor, se impune și datorită faptului că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Însă, organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea cu ocazia inspecției fiscale să analizeze documentele prezentate ulterior, când s-a efectuat constatarea la fața locului.

Față de cele reținute, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a stabili dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile stabilite ca nedeductibile de organele de inspecție fiscală pentru anii 2015, 2018, 2019 și 30.09.2020.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă achizițiile în cauză au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile și au participat la îndeplinirea obiectului de activitate al societății.

Aprecieră forței probante a tuturor documentelor prezentate de societate în vederea aplicării deductibilității cheltuielilor se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, 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. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunile în cauză se înscriu sau nu în categoria cheltuielilor deductibile ale societății, considerând sau nu justificat tratamentul fiscal aplicat de societate.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea parțială a deciziei de impunere contestate pentru impozitul pe venituri din alte surse, în sumă de ##### lei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea 4 HUD MANAGEMENT S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ##### pentru suma de ##### lei, reprezentând impozit pe profit.**

- **Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. #####, pentru suma de ##### lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ##### lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ##### lei și impozit pe venituri din alte surse în sumă de ##### lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru aceeași perioadă și aceleași impozite, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.**

Prezenta decizie se comunică la:

- #####
- AJFP TIMIȘ-INSPECȚIA FISCALĂ PERSOANE JURIDICE 3
- ##### SPRL

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

#####
Director general

Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara

Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara