

**DECIZIA** nr..... din.....  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL**, CIF x,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si adresele transmise prin posta electronica in data de 15.04.2019 si 22.04.2019, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, comunicata in data **11.02.2019**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand impozit pe profit;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Potrivit jurisprudentei CJUE:

- perceperea injusta de taxe e in principiu susceptibila a aduce atingere dreptului fundamental de proprietate;
- lipsa de transparenta in fiscalitate afecteaza increderea publicului in lege;
- situatia necorepunzatoare in care se afla legislatia nationala in materie fiscala atrage raspunderea statelor;
- acolo unde legislatia nationala ofera drepturi si obligatii ale contribuabililor, temeiul cel mai la indemana pentru autoritati pentru a se conforma CEDO este aplicarea principiului in dubio contra fiscum.

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare faptul ca facturile de achizitie sunt platite integral furnizorilor, ceea ce conduce la o recunoastere a cheltuielilor si a deductibilitatii acestora.

La data la care au avut loc tranzactiile comerciale cu furnizorii identificati de organele de control, acestia nu erau declarati inactivi.

Concluziile organelor de inspectie fiscala potrivit carora achizitiile nu sunt realizate cu scopul de a obtine operatiuni taxabile sunt eronate si contrazise de faptul ca societatea a realizat venituri impozabile.

Societatea invoca principiul legalitatii activitatii organelor administrative si principiul securitatii juridice, precum si jurisprudenta CJUE (C-309/06 Mark & Spencer pdc, C-439/04 Axel Kittel, C-440/04 Recolta Recycling si altele).

AS5FP nu a verificat situatia neconcordantelor din declaratii 394, desi aceasta putea verifica daca este vorba de facturi emise catre clienti pe care contestatara nu le-ar fi inregistrat in evidentele contabile.

Decizia de impunere atacata este superficiala, netemeinica si nestiintifica, intrucat:

- in RIF este invocat Titlul VI, cap 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, desi acest act normativ nu era in vigoare in perioada 2007 - 2012;

- avizul de inspectie fiscala nr. x nu este anexat la RIF;

- organele de inspectie fiscala nu au efectuat control incrucisat pentru a constata daca emitentul facturilor de achizitie le-a inregistrat in evidentele sale contabile;

- nu sunt mentionate considerentele pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr. x si pe care trebuia sa le respecte ca urmare a dispozitiilor imperative din cuprinsul deciziei nr. x emisa de ANAF;

- referitor la veniturile stabilite suplimentar, respectiv la colectarea TVA aferenta acestor venituri s-au efectuat niste calcule mecanice, fara relevanta fiscala si/sau economica, in conditiile in care nu s-au verificat informatiile din declaratiile 394 depuse de furnizori (situatia neconcordantelor D394);

- a fost incalcat principiul neutralitati TVA, cata vreme in baza unor motive de drept inexistente a fost negat dreptul de deducere a cheltuielii si a TVA pentru bunuri achizitionate in sistem de leasing si/sau pentru bunuri si servicii reprezentand materiale de constructii si/sau servicii care au condus in mod direct la obtinerea de venituri;

- organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de jurisprudenta CJUE prin care se statueaza ca daca o tranzactie comerciala nu este lovita de fictivitate, iar societatile detin un cod valid de TVA, atunci dreptul de deducere a TVA este permisa in conditiile detinerii unei facturi fiscale care sa contina elementele minimale prevazute la art. 155 din Legea nr. 571/2003.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand impozit pe profit;

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

**III.** Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

***Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata si impozit pe profit individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de***

**AS5FP, in conditiile in care argumentele sale nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.**

**In fapt:**

1. In ceea ce priveste perioada 01.01.2007 - 31.05.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP au incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = impozit pe profit;
- x lei = majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- x lei = TVA;
- x lei = majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

Impotriva Deciziei de impunere nr. x, societatea a formulat contestatie care a fost solutionata pe fond de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin Decizia nr. x, prin care s-a dispus:

*"1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F – S5 x emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice București, pentru suma de x lei, reprezentând:*

- x lei reprezentand impozit pe profit
  - x lei reprezentand majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
  - x lei reprezentand penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
  - x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata
  - x lei reprezentand majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata
  - x lei reprezentand penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata,
- urmând ca organul emitent, printr-o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspectiei fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele care au condus la desființare, reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației.*

*2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – S5 x emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice București, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.*

*3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F – S5 x emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației sector 5 a Finanțelor Publice București, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei."*

Impotriva punctelor 2 si 3 din dispozitivul Deciziei nr. x, societatea a formulat actiunea ce face obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti.

**Referitor la pct. 1 din dispozitivul Deciziei nr. 128/2018 trebuie subliniate urmatoarele aspecte:**

**Referitor la impozitul pe profit:**

- in ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe (autovehicule) în sumă de x lei, aferent cheltuielilor cu asigurări, reparații, diferențe de curs valutar aferente operațiunilor de leasing, revizii și alte

cheltuieli aferente, în sumă de x lei, aferent veniturilor în suma de x lei și în suma de x lei, s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate;

- în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de x lei aferente achizițiilor de la contribuabili inactivi și aferent veniturilor în sumă de x lei, s-a dispus respingerea ca nemotivată a contestației formulate;

- în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în suma de **x lei + x lei + x lei** și aferent veniturilor în suma de **x lei + x lei**, **s-a dispus desființarea în parte a actului atacat**, întrucât:

- în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor aferente achizițiilor de servicii de construcții în suma de **x lei**, aferent cheltuielilor cu achiziții de materiale de construcții în sumă de **x lei**, aferent cheltuielilor cu achiziții de la diverși furnizori în sumă de **x lei**, cu ocazia formulării contestației, societatea a anexat documente care contrazic și combat constatările echipei de inspecție fiscală, rezultând astfel, o altă situație de fapt fiscală decât cea reținută prin titlul de creanță contestat;

- în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de **x lei**, în susținerea contestației societatea a prezentat documente din analiză cărora rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală;

- în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în suma de **x lei**, acesta provine din trei facturi înregistrate în evidența contabilă, în legătură cu care organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra reintregirii sau nu a veniturilor.

Având în vedere constatările de la pct III.A.1 - 6 din Decizia nr. x și întrucât impozitul pe profit în suma de **x lei** a fost calculat de echipa de inspecție fiscală, pe total ani fiscali, ca urmare a neacordării deductibilității unor cheltuieli, a majorării bazei impozabile prin reintregirea veniturilor care au condus și la diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate, iar organul de soluționare s-a aflat în imposibilitatea de a stabili cuantumul impozitului pe profit aferent fiecărei deficiențe constatate, DGSC din cadrul ANAF a dispus desființarea actului atacat cu privire la impozitul pe profit în suma de x lei.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată în suma de **x lei** cu privire la care organul de soluționare a contestației a dispus desființarea în parte a actului atacat se compune din:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de servicii facturate de x SRL reprezentând lucrări de construcții sau de montaj, în legătură cu care din instrumentarea speței și din documentele anexate la dosarul cauzei au rezultat aspecte contradictorii;

- x lei - taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor înregistrate în jurnale de vânzări în luni ulterioare emiterii lor, în legătură cu care AS5FP nu s-a pronunțat asupra colectării sau nu de către societate a taxei pe valoarea adăugată;

- x lei - taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturile constatate ca fiind lipsa de către organele de inspecție fiscală, dar în legătură cu care, în susținerea contestației societatea a prezentat documente din analiză cărora rezultă o altă situație de fapt;

- x lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă în legătură cu care în timpul inspecției fiscale, societatea nu prezentat documente, însă cu ocazia formulării contestației, a anexat documente care contrazic și combat constatările echipei de inspecție fiscală, rezultând astfel, o altă situație de fapt fiscală decât cea reținută prin titlul de creanță contestat;

- x lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unor facturi constatate „lipsă”, în legătură cu care societatea a depus la dosarul cauzei facturile în copie;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de „parchet bambus lucios”, „set canapele piele” și „obiecte sanitare”, în legătură cu care din instrumentarea speței și din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu a putut stabili situația de fapt.

2. În baza pct. 1 din Decizia nr. x, AS5FP a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x și a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în suma totală de x lei, care se compun din:

#### **A - impozit pe profit în suma de x lei**

Se reține că, potrivit Anexei 13 a RIF-ului, urmare refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- cheltuieli nedeductibile în suma de x lei, pentru care societatea nu a prezentat justificări în scopul deducerii cheltuielilor, contrar dispozițiilor art. 21 alin 4 lit f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform Anexelor 2 și 4 ale RIF-ului;

- venituri reintregite prin estimare urmare neprezentării de facturi în suma de x lei.

De altfel, în anexele 1 - 14 ale raportului de inspecție fiscală se prezintă detaliat motivele care au fost avute în vedere la stabilirea impozitului pe profit în suma de x lei, inclusiv la stabilirea cheltuielilor nedeductibile și la reintregirea veniturilor societății.

#### **B. - TVA stabilită suplimentar de plată în suma de x lei, care se compune din:**

- x lei - TVA neacceptată la deducere, întrucât societatea nu a prezentat justificări în scopul deducerii TVA, conform dispozițiilor art. 134<sup>1</sup> alin 7, art. 145 alin 1 și 2, art. 146 alin 1 lit a și art. 155 alin 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei + x lei - TVA neacceptată la deducere, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte obiectivul la care au fost utilizate bunurile achiziționate (blat, set fix, dulap, masca, mobilier), conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA neacceptată la deducere, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să rezulte utilizarea la sediu a bunurilor achiziționate (parchet bambus, produse de uz gospodăresc, canapele din piele), conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA colectată aferentă facturilor lipsă, conform Anexei 12 a RIF-ului, conform art. art. 140 alin 1 și art. 128 alin 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct 6 din HG nr 44/2004.

#### **Se reține că SC x SRL nu a prezentat în contestație niciun argument (de fapt și de drept) în legătură cu constatările anterioare.**

**În drept**, potrivit dispozițiilor art. 19, art. 21, art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup>, art. 156, art. 156<sup>2</sup>, art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007:

##### **“Art. 19** Reguli generale

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

stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

**“Art. 21 Cheltuieli**

(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;

**“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

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

**“Art. 134<sup>1</sup> Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

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

a) operațiuni taxabile.”

**“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

**“Art. 147<sup>1</sup> Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă**

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

**“Art. 156 Evidența operațiunilor**

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

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

**“Art. 156<sup>2</sup> Decontul de taxă**

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

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

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

**“Art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale**

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 1562 și 1563, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa impunerii.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta ca:

- persoanele impozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice și poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a impozitului pe profit/TVA către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a declarațiilor, respectiv a deconturilor de TVA la organul fiscal competent;

- simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor/TVA, respectiv simpla detinere a unei facturi nu sunt suficiente pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv la calculul TVA de plată/de rambursat, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii și care să facă dovada ca achizițiile de bunuri și servicii sunt efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv sunt efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile;

- cheltuielile/TVA înregistrate fără documente justificative valabile întocmite care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile.

Or, în speta, potrivit constatarilor organelor de control din cadrul AS5FP din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-S5 x, în baza cărora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, obligațiile suplimentare de plată în suma totală de x lei se compun din:

**A - impozit pe profit în suma de x lei**

Se reține că, potrivit Anexei 13 a RIF-ului, urmarea refacerii inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- cheltuieli nedeductibile in suma de x lei, pentru care societatea nu a prezentat justificari in scopul deducerii cheltuielilor, contrar dispozitiilor art. 21 alin 4 lit f) si m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform Anexelor 2 si 4 ale RIF-ului;

- venituri reintregite prin estimare urmare neprezentarii de facturi in suma de x lei.

De altfel, in anexele 1 - 14 ale raportului de inspectie fiscala se prezinta detaliat motivele care au fost avute in vedere la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei, inclusiv la stabilirea cheltuielilor nedeductibile si la reintregirea veniturilor societatii.

**B. - TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, care se compune din:**

- x lei - TVA neacceptata la deducere, intrucat societatea nu a prezentat justificari in scopul deducerii TVA, conform dispozitiilor art. 134<sup>1</sup> alin 7, art. 145 alin 1 si 2, art. 146 alin 1 lit a si art. 155 alin 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei + x lei - TVA neacceptata la deducere, intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte obiectivul la care au fost utilizate bunurile achizitionate (blat, set fix, dulap, masca, mobilier), conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA neacceptata la deducere, intrucat societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte utilizarea la sediu a bunurilor achizitionate (parchet bambus, produse de uz gospodaresc, canapele din piele), conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA colectata aferenta facturilor lipsa, conform Anexei 12 a RIF-ului, conform art. art. 140 alin 1 si art 128 alin 1 si 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct 6 din HG nr 44/2004.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere ca acestea nu vizeaza constatările anterioare.

**Mai mult:**

1. Referitor la invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara si a unor principii in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatara nu a prezentat niciun argument cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar prin decizia de impunere atacata si nici nu a prezentat dovezi** suplimentare in sustinerea contestatiei, cu privire la toate achizitiile de bunuri si servicii si la veniturile reintregite de organele de control.

Drept pentru care, devin aplicabile si prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“ **Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

**“Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

**(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”**

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul (...) în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

2. În ceea ce privește neutralitatea taxei pe valoarea adăugată, care implică, printre altele, și prevalența substanței asupra formei, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația comunitară și **nu se aplică facând abstracție și în detrimentul celorlalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, cum sunt principiile proportionalității, al securității juridice și al luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond (achizițiile trebuie să fie reale și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile), cât și a celor de formă (persoana impozabilă trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

În acest context, așa cum rezulta și din jurisprudența comunitară (cazul C-110/94 Inzo, cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, cazul C-85/95 John Reisdorf) **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care**

**sa reiasa ca achizitiile efectuate** sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte, **principiul neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Mai mult, **neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.**

3. Referitor la invocarea faptului ca organele de inspectie fiscala au facut referire in cuprinsul RIF-ului la dispozitiile Titlul VI, cap 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care nu erau in vigoare in perioada 2007 - 2012:

Inspectia fiscala incheiata prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x, desi a vizat reverificarea perioadei 2007 - 2012, s-a efectuat in perioada 05.12.2018 - 31.01.2019, perioada in care sunt in vigoare dispozitiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, astfel cum in mod corect au fost invocate de AS5FP.

4. Referitor la faptul ca avizul de inspectie fiscala nr. x nu este anexat la RIF:

Potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul adresei transmisa prin posta electronica inregistrata la DGRFPB sub nr. x, sustinute cu documente (retur posta, anunt nr. x, proces verbal de indeplinire a procedurii de comunicare prin publicitate nr. x, adresa nr. x privind publicarea pe site-ul ANAF a anuntului), Avizul de inspectie fiscala nr. F-S5 x a fost comunicat prin posta, insa scrisoarea recomandata fiind returnata de oficiul postal in data de 10.08.2018, s-a procedat la comunicarea acestuia prin publicitate, potrivit dispozitiilor legale in vigoare.

5. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au verificat situatia neconcordantelor din declaratii 394, iar acestea aveau obligatia de a efectua control incrucisat pentru a constata daca emitentul facturilor de achizitie le-a inregistrat in evidentele sale contabile:

Potrivit dispozitiilor legale anterior invocate si astfel cum a fost ararat mai sus:

- persoanele impozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice si poarta răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a impozitului pe profit/TVA către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a declaratiilor, respectiv a deconturilor de TVA la organul fiscal competent;

- simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor/TVA, respectiv simpla detinere a unei facturi nu sunt suficiente pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv la calculul TVA de plata/de rambursat, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii si care sa faca dovada ca achizitiile de buri si servicii sunt efectuate în scopul realizării de venituri, respectiv sunt efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile;

De asemenea, conform art. 7 si art. 127 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**“Art. 7** Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

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

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

(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.**

Ordine de aplicare

“**Art. 127** Suspendarea inspecției fiscale

(1) Conducătorul inspecției fiscale competent **poate** decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor **controale încrucișate** în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale.”

“**Art. 134** Obiectul controlului inopinat

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

(2) Controlul inopinat constă în:

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

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

Prin urmare, organele de inspecție fiscală **pot** decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația desfășurării unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale.

Mai mult, **intrucat acestea decid asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege, rezulta ca decid si daca se impune sau nu efectuarea unor controale incrucisate.**

6. Referitor la faptul ca nu sunt mentionate considerentele pentru care s-a dispus desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr. x si pe care trebuia sa le respecte ca urmare a dispozitiilor imperative din cuprinsul deciziei nr. x emisa de ANAF:

In cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, la pagina 2/20 se mentioneaza:

“Rezultatele inspecției fiscale au fost contestate de contribuabilul x SRL, (...), fiind emisa Decizia nr. x de ANAF (...), prin care se dispun următoarele:

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr. F-S5 x (...)

urmand ca organul emitent, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul desfiintat, sa procedeze la refacerea inspectie fiscale, care trebuie

*sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele care au condus la desfiintare, retinute in motivarea prezentei decizii de solutionare a contestatiei.”*

Prin urmare, nu este obligatorie mentionarea in cuprinsul noului raport de inspectie fiscala a considerentelor avute in vedere de organul de solutionare a contestatiei la pronuntarea solutiei de desfiintare, intrucat acestea se regasesc in cuprinsul deciziei de solutionare a contestatiei care a fost comunicata, in temeiul art. 281 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, atat contestatarei, cat si organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

7. Referitor la faptul ca in legatura cu veniturile stabilite suplimentar si cu colectarea TVA aferenta acestor venituri s-au efectuat niste calcule mecanice, fara relevanta fiscala si/sau economica:

Nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei aceasta afirmatie a societatii, in conditiile in care, asa cum am aratat anterior, contestatara nu a prezentat niciun argument si nici nu a demonstrat cu documente faptul ca sunt eronate constatarile organelor de inspectie fiscala in legatura cu obligatiile fiscale de plata stabilite suplimentar in sarcina sa prin decizia de impunere atacata.

Or, intrucat contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

8. În ceea ce privește invocarea principiului predictibilității legii și a principiului in dubio contra fiscum, se reține că voința legiuitorului a fost exprimată clar în lege, iar prevederile legislației fiscale aplicabile speței nu sunt susceptibile de mai multe înțelesuri, motiv pentru care invocarea acestor principii nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult:

- este eronata aprecierea societatii privind pretinsul abuz de drept manifestat de organele de inspecție fiscală, având în vedere că obligațiile fiscale stabilite sunt dispuse în conformitate cu legea aplicabilă;

- principiul in dubio contra fiscum se aplică în cazul existenței unor prevederi legale neclare sau contradictorii și nu în cazul în care societatea nu a facut dovada nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei a respectarii prevederilor legale in vigoare privind inregistrarea veniturilor si colectarea TVA si privind deducerea cheltuielilor si a TVA aferenta cheltuielilor.

9. Referitor la obligatiile de plata accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere datorate de societate pentru plata cu intarziere a debitelor principale, contestate, se retine ca prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, AS5FP nu a calculat sume accesorii, iar organului de solutionare nu i-a fost transmis vreun act administrativ fiscal in acest sens, prin urmare contestatia este prematur formulata, iar argumentele societatii in legatura cu acest capat de cerere nu pot fi retinute in solutionarea cauzei .

Mai mult, prin adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr x, organul fiscal a mentionat urmatoarele:

*“Pentru Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, **nu au fost instituite accesorii, asa cum reiese din fisa sintetica pe platitor, editata la data de 18.04.2019.**”*

Drept pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neintemeiata** contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand impozit pe profit;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 19, art. 21, art. 134, art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146, art 147<sup>1</sup>, art. 156, art. 156<sup>2</sup>, art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2007, pct. 2.5 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 7, art. 127, art. 269 alin. (1), art. 280 alin. (1), art. 279 alin 1 din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand impozit pe profit;
- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.