

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENCIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA REGIONALA A FINANTELOR PUBLICE x  
Serviciul Solutionare Contestatii

**DECIZIA nr. x**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**xx**  
din municipiul xx, jud.xx

Serviciul Soluționare Contestatii din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finantelor Publice xx** a fost sesizat de **Administratia Judeteana a Finantelor Publice xx** prin adresa nr.xx înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr.xx, cu privire la solicitarea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de **S.C. xx S.R.L. din municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx, emise în baza Raportului de inspectie fiscală nr.xx, comunicate la data de xx.**

Urmare inspectiei fiscale efectuate la **xx** din municipiul xx, jud.xx, organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice xx au încheiat Raportul de inspectie fiscală **nr.xx** care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx**, decizii împotriva cărora **S.C. xx S.R.L.** a formulat contestatie initială la A.J.F.P. xx sub nr.xx, înregistrată la D.G.R.F.P.xx sub nr.xx si a depus cerere de reluare a solutionarii pe fond sub nr.xx, ca urmare a incetarii motivului care a determinat suspendarea.

În temeiul art.277 alin.(1) lit.a) si art.279, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.xx emisă de Directia Generală Regională a Finantelor Publice xx din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscală, s-a suspendat partial solutionarea contestației formulate de **xx din municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx** emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice xx în baza Raportului de inspectie fiscală **nr.xx**, pentru suma totală contestata de **xx lei** reprezentând: **xx lei impozit pe profit suplimentar**, și **xx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**, precum si pentru suma totala contestata de **xx lei** reprezentand diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în conditiile legii.

Sesizarea penala nr.xx emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice xx, a format obiectul Dosarului penal nr.xx aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunalul xx în care, prin Ordonanta de clasare din data de xx s-a dispus clasarea cauzei stabilindu-se incidenta prevederilor art.16, alin.(1), lit.a, din Codul de Procedură Fiscală – respectiv *”fapta nu exista”*, *solutia fiind mentinuta prin Ordonanta nr.xx a Prim Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul xx.*

Împotriva acesteia, Administratia Judeteana a Finantelor Publice xx a formulat plângerea nr.xx care a fost respinsa prin Incheierea de sedinta nr., Ordonanta de clasare rămânând astfel definitivă si fiind solicitată reluarea procedurii de solutionare administrativă.

**Constatând că sunt îndeplinite conditiile prevăzute de art.277 alin.(3) și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestatției, Directia Generală Regională a Finantelor Publice xx va relua procedura de solutionare a contestatiei formulată de S.C. xx S.R.L. din municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx, emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice xx în baza Raportului de inspectie fiscală nr.xx, pentru suma totală de xx lei reprezentând : xx lei impozit pe profit suplimentar și xx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, precum si pentru suma totala de xx lei reprezentand diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate.**

**Societatea Comercială xx SRL** are domiciliul fiscal în municipiul xx, str.xx, judetul xx, este înregistrată la Oficiul Registrului Comertului xx sub nr.Jxx și are codul unic de înregistrare xx cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestatiei** îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma totală contestată de xx lei reprezentând obligațiile fiscale stabilite suplimentar – respectiv :

– impozit pe profit stabilit suplimentar de plată ..... xx lei;

– taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată ..... xx lei

și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx prin care a fost stabilită o diminuare a pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de xx lei.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. Susținerile contestatarei sunt următoarele (citat) :**

**„CONTESTAȚIE**

[...] împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.xx, Deciziei de modificare a bazei de impunere nr.xx, precum și a actelor administrative care au stat la baza emiterii acestor decizii, solicitând să dispuneți anularea deciziilor menționate mai sus, precum și a actelor care au stat la baza emiterii acestor decizii, urmând să constatați faptul că atât baza de impunere cât și taxa pe valoarea adăugată au fost calculate, evidențiate în contabilitate și achitate în mod legal.

**MOTIVELE CONTESTAȚIEI :xxx[...]**”

**II. Din Decizia de impunere nr. xx și Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr. xx** respectiv din anexa la acestea – Raportul de inspectie fiscală nr.xx, rezultă următoarele:

**Inspectia fiscală**, finalizată la data de xx, a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **SC xx SRL**, reprezentate și de impozitul pe profit aferent perioadei xx și de taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei xx.

În urma verificărilor efectuate s-a întocmit Raportul de inspectie fiscală nr.xx care a stat la baza emiterii de către A.J.F.P. xx a Deciziei de impunere nr.xx și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.xx .

În acest **Raport**, la **Capitolul III – Constatări fiscale**, s-a consemnat (citat):

„ [...] În urma controlului asupra modului de determinare si înregistrare in contabilitate a impozitului pe profit, au rezultat următoarele constatări :xx  
xx [...] ”

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

În Raportul de inspecție fiscală din xx, încheiat de organele de control ale Inspecției Fiscale xx, a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului de către **S.C. xx S.R.L.** din municipiul xx, jud.xx.

Obiectul principal de activitate al societății comerciale contestatoare este “xx” – cod CAEN x.

Urmare constatărilor consemnate în RIF nr.xx, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.xx, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. xx **au stabilit obligații fiscale suplimentare** contestate în **sumă totală de xx lei**, reprezentând :

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* ..... xx lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... xx lei.

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, decizie ce a fost la rândul ei contestată, a fost stabilită pentru perioada xx o **diminuare a pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de xx lei**.

În temeiul art.277 alin.(1) lit.a) și art.279, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.xx emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a suspendat parțial soluționarea contestației formulată de **S.C. xx S.R.L. din municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx** emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, pentru suma totală de **xx lei** reprezentând : **xx lei impozit pe profit suplimentar și xx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, precum și pentru suma totală de xx lei** reprezentand diminuarea pierderii înregistrate de societate - **pentru aceste sume procedura de soluționare administrativă a contestației urmând a fi reluată în prezent** avându-se în vedere încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin **contestația formulată**, S.C. xx S.R.L. din municipiul xx, jud. xx, a contestat în întregime Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xx, pentru **suma totală de xx lei**, reprezentând :

- *impozit pe profit stabilit suplimentar de plată* ..... xx lei;
- *taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată* ..... xx lei.

Totodată, societatea contestă în întregime și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, act administrativ fiscal prin care s-a stabilit o diminuare a pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de **xx lei**.

În ceea ce privește contestarea sumelor a caror soluționare a fost suspendată, societatea apreciază că nu îi sunt imputabile faptele partenerilor de afaceri, fiecare persoană juridică/fizică fiind răspunzătoare de propriile acțiuni/inacțiuni. În cuprinsul contestației se susține că activitatea **S.C. xx S.R.L.** trebuie raportată la propriile acțiuni/inacțiuni și nu ale altor parteneri de afaceri.

Subsecvent, în privința anului xx, perioada xx, respectiv xx, fara a deroga de la cele deja expuse, anume a imposibilității statuarii calitatii societatii de debitor fiscal, petenta afirmă faptul că, celor constatate li se opune prescripția dreptului material la acțiune.

Având în vedere motivele prezentate în contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată și să se dispună anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

*stabilire în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, ca fiind nelegale și netemeinice.*

**Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată și stabilește următoarele :**

Inspecția fiscală desfășurată la **S.C. xx S.R.L.** din municipiul xx, jud.xx, a vizat verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pentru perioada xx și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada xx.

În conformitate cu prevederile legale, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limitele sesizării.

Asfel, se reține că **S.C. xx S.R.L.** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx cât și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx, acte administrative fiscale emise de organele AJFP - AIF xx în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx.

În temeiul art.277 alin.(1) lit.a) și art.279, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.xx emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xx din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, s-a suspendat parțial soluționarea contestației formulată de xx din municipiul xx, jud.xx, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.xx a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.xx emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx în baza Raportului de inspecție fiscală nr.xx, pentru suma totală contestată de **xx lei** reprezentând: **xx lei impozit pe profit suplimentar**, și **xx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**, precum și pentru suma totală de **xx lei** reprezentând diminuarea pierderii înregistrate de societate, procedura administrativă fiind reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, la cererea petentei.

Astfel, se reține ca sesizarea penală nr.xx întocmită de Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx, a format obiectul dosarului penal nr.xx aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul xx în care, prin Ordonanța de clasare din data de xx s-a dispus clasarea cauzei stabilindu-se incidența prevederilor art.16, alin.(1), lit.a, din Codul de Procedură Fiscală – respectiv *"fapta nu există"*, *soluție menținută prin Ordonanța nr.xx a Prim Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul xx*. Împotriva acesteia, Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx a formulat plângerea nr.xx, respinsă prin Încheierea de ședință nr., Ordonanța de clasare din data de xx rămânând astfel definitivă și prin urmare, reluându-se în prezent procedura de soluționare administrativă pentru suma totală contestată de **xx lei** reprezentând: **xx lei impozit pe profit suplimentar**, și **xx lei taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar**, precum și pentru suma totală contestată de **xx lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrate de societate.

➤ **Referitor la aspectele de procedură :**

În ceea ce privește susținerea petentei **de exceptare de la control a anului xx pentru motivul de a se fi împlinit termenul de prescripție**, se reține că, potrivit art.23 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicată *"dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează"*, iar potrivit art.91 alin.(2) din același act normativ *"Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală"*.

Astfel, din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen

care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

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

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se naște dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

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

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Totodată, potrivit art.98 alin.(1) - (3) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art.98 - Perioada supusă inspecției fiscale**

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

(2) *La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin.(1).*

(3) *La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

a) *există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;[...]*”.

Astfel, rezultă că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar referitor la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de impozit pe profit și TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Conform art.35, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2009:

**„Art.35 -Depunerea declarațiilor de impozit pe profit**

(1) ***Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor***”.

Din aceste prevederi legale rezultă că termenul de depunere la organul fiscal a declarației anuale privind impozitul pe profit realizat pentru anul xx este xx, coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din Codul de procedură fiscală, republicat, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul pe profit anual datorat pentru anul xx este xx, iar termenul de prescripție pentru stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe profit pentru anul xx curge de la data de xx.

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

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art.134 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată : “(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin.(1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată: “(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”.

Astfel, **pentru TVA aferentă lunii xx obligația declarativă intervine la data de xx**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă **de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală**.

Raportat la prevederile legale invocate anterior, **se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv xx, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili impozit pe profit aferent anului xxși TVA suplimentară aferenta lunii decembrie a anului xx nu era împlinit**, contestatara în mod eronat susținând că la data începerii inspecției fiscale acesta ar fi prescris.

În speță trebuie menționată Decizia nr. xx emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care este menținută Sentința xx a Curții de Apel xx – Secția a II a Civilă prin care se reține: „În mod corect se afirmă [...] că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. În speță, **momentul constituirii bazei de impunere, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale [...] este data în care legea prevede obligativitatea depunerii declarațiilor fiscale [...]**”.

În același sens este, și Decizia nr.xx emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție prin care este menținută Sentința nr.xx pronunțată în ședință publică în data de xx de către Curtea de Apel x - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.xx, rămasă definitivă, prin care se precizează: “În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, [...] acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă. **Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.**”

**În concluzie, întrucât nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației pentru aceste capete de cerere.**

#### ➤ **Referitor la aspectele de fond:**

În perioada xx, organele de specialitate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice xx - Administrația Județeană a Finanțelor Publice xx - au efectuat o inspecție fiscală la xx xx - CUI xx - cu principal obiect de activitate „Alte activități de servicii informaționale”, ocazie cu care pentru perioada verificată au fost constatate și reținute în sarcina agentului economic obligații fiscale suplimentare datorate către bugetul de stat în **sumă totală de xx lei**, constând din **xx lei impozit suplimentar pe profit** și **xx lei taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă**.

Organele de control fiscal au apreciat că *veniturile realizate nu sunt în concordanță cu cheltuielile care au concurat la realizarea acestora, fapt ce a condus și la înregistrarea de pierdere contabilă și respectiv pierdere fiscală, iar prin verificările efectuate au stabilit faptul că există și neconcordanțe între datele declarate de societate în declarațiile 101, 394 și 300 - fata de datele înregistrate în contabilitate de societate, precum și fata de declarațiile depuse de societățile cu care entitatea controlată a avut relații comerciale.*

Prin verificarea bazelor de date gestionate de ANAF și INFOPC - detalii Contribuabili - pentru parteneri/furnizori înscriși în documentele prezentate la control de către administratorul societății, s-a constatat faptul că xx din xx a avut relații comerciale cu :

- xx,

societăți care nu au declarat în declarațiile informative 394 prestările de servicii către S.C. xx S.R.L. xx.

• Referitor la relația comercială dintre xx xx în calitate de beneficiar și S.C. xx S.R.L., jud. Ilfov în calitate de prestator, organele de control au identificat contractul numărul xx,

prelungit prin mai multe acte adiționale, având ca obiect distribuirea de către prestator a materialelor publicitare și reclame executate de beneficiar pe pungile de zahăr și orez distribuite în rândul clienților. Au fost identificate, înregistrate și achitate prin casă de către xx xx, mai multe facturi reprezentând „prestări servicii publicitate pe ambalaje”

S-a constatat că S.C. xx S.R.L. din jud. Ilfov a avut ca *obiect de activitate* „comerț cu ridicata al zahărului, ciocolatei și produselor zaharoase” și este declarată *inactivă din data de xx*, ca urmare a neîndeplinirii declarațiilor informative.

• Referitor la relația comercială dintre xx xx în calitate de beneficiar și S.C. xx S.R.L., xx în calitate de prestator, organele de control au identificat contractul numărul xx, având ca obiect promovarea intereselor beneficiarului prin activități de curierat și distribuire a produselor beneficiarului, activități de ambalare a tipăriturilor expediate, activități de promovare prin Intermediul internetului și concepție grafică. Au fost identificate, înregistrate și achitate de către xxxx, mai multe facturi reprezentând „prestări servicii”.

S-a constatat că S.C. xx S.R.L. xx a avut ca *obiect de activitate* „comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” și este declarată *inactivă din data de 25.06.2013*, ca urmare a neîndeplinirii declarațiilor informative.

• Referitor la relația comercială dintre xx xx în calitate de beneficiar și S.C. xx S.R.L. în calitate de prestator, organele de control au identificat contractul de prestări servicii numărul xx. Au fost identificate înregistrate și achitate de către xx xx, mai multe facturi reprezentând „prestări servicii”.

S-a constatat că S.C. xx S.R.L. a avut ca *obiect de activitate* „comerț cu ridicata al cerealelor, semințelor, furajelor și tutunului neprelucrat” și este declarată *inactivă din data de xx* ca urmare a neîndeplinirii declarațiilor informative.

Cu privire la activitatea comercială desfășurată între societățile comerciale mai sus menționate, pentru perioada analizată, organele de control fiscale au identificat înregistrate în documentele contabile ale entității juridice verificate contracte de prestări servicii, facturi de aprovizionare, documente de recepție a mărfurilor, documente de plată, note contabile etc., dar acestea nu erau însoțite de situații care să ateste realitatea, oportunitatea, necesitatea prestării serviciilor respective în vederea obținerii de venituri proprii.

Urmare a acestor nereguli, baza de impunere a fost majorata cu cheltuieli nedeductibile fiscal încadrate corect în prevederile legale deoarece aprovizionările au fost efectuate de la furnizori cu un comportament fiscal inadecvat, așa cum rezulta din cuprinsul RIF nr.xx, iar societatea nu detine situații clare privind serviciile prestate pentru a justifica realitatea, oportunitatea, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult decât atât, deși petenta susține că operațiunile au avut întotdeauna la bază contracte încheiate cu cei trei furnizori, la control s-a constatat că în relația comercială cu furnizorul SC xx SRL nu a fost prezentat contractul menționat în facturile de aprovizionare aferente anilor xx - așa cum rezulta și din nota explicativă dată de administrator în data de xx, anexată la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, deoarece unitatea verificată nu a putut pune la dispoziție situații clare privind serviciile prestate, pentru a justifica realitatea, oportunitatea, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală constată că au fost încălcate prevederile art.21, alin.4, lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În același timp se reține că, afirmatia societății precum că la baza cheltuielilor cu chiriile a stat contractul de închiriere încheiat între societate și o persoană fizică, aceasta nu este susținută de probe depuse în cauză, întrucât așa cum rezulta și din cuprinsul raportului de inspecție fiscală cât și din nota explicativă dată de administratorul societății în data de xx, anexată la raportul de inspecție fiscală, nu a putut pune la dispoziție nici contractul de închiriere și nici documentul din care să rezulte deschiderea punctului de lucru în locația respectivă.

Așadar, urmare neregulilor constatate și evidențiate în raportul de inspectie fiscala, s-a stabilit că xx din xx, datorează la bugetul de stat un impozit suplimentar pe profit în suma de xx lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata, se reține ca la inspectia fiscala nu s-a acordat drept de deducere a TVA pentru suma totala de xx lei aferenta facturilor inregistrate de la furnizorii SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL (xx).

Asfel cum s-a retinut mai sus, s-a constatat ca, in vederea indeplinirii conditiilor necesare exercitarii dreptului de deducere a TVA de catre petenta datele inscrise in facturi nu sunt suficiente pentru a proba faptul ca operatiunile sunt reale și necesare pentru realizarea de venituri impozabile ale societatii.

Totodata furnizorii analizati au avut un comportament fiscal inadecvat prin nedeclararea impozitelor si taxelor datorate bugetului consolidat al statului referitoare la prestarile de servicii în relația cu SC xx SRL, prin nedeținerea declaratiei informative 394 privind achizițiile/livrările/prestarile de servicii de pe teritoriul national, etc.

Dealtfel, în cadrul cercetarii penale realizate în cauza, organele de poliție au efectuat verificări cu privire la S.C. xx S.R.L, jud.Ifov; S.C. xx S:R.L., xx și S.C. xx S.R.L., ocazie cu care s-a stabilit și consemnat că aceste societati nu mai desfășoară activitate, nu s-au putut identifica administratorii deoarece nu se mai află în România și nu au putut fi identificate documente contabile.

Pentru serviciile mentionate in facturile de aprovizionare de la acesti furnizori, unitatea verificata nu a putut pune la dispozitie situatii privind prestarea efectiva a acestora pentru a justifica realitatea, oportunitatea, necesitatea efectuării lor in scopul realizării de venituri impozabile proprii.

**În acest sens, organele de control au procedat la neacordarea de deductibilitate fiscală atat pentru cheltuieli cat si pentru TVA aferent acestora, pentru că societatea nu poate face dovada realității și necesității in scopul realizării de venituri impozabile proprii a prestațiilor facturate de furnizorii analizați și că documentele utilizate nu îndeplineau calitatea de document justificativ potrivit legislației în vigoare, nu au fost declarate puncte de lucru pentru anumite locații pentru care s-au efectuat decontări, nu au fost prezentate în toate cazurile contracte care să justifice sumele reprezentând cheltuieli pentru servicii facturate, nu au fost prezentate anexe la facturile fiscale și alte documente justificative pentru unele prestări de servicii, au fost depășite limitele de cheltuieli admise ca deductibile fiscal și au fost identificate alte erori materiale.**

Prin urmare, conform celor constatate și consemnate de către organele de control în documentele aflate la dosarul cauzei și celor reținute mai sus rezultă că acestea au determinat că, pentru respectivele "achiziții" de servicii analizate nu a putut fi demonstrata realitatea, oportunitatea, necesitatea efectuării acestora in scopul realizării de venituri impozabile ale societatii petente, facturile respective neîndeplinind in totalitate condițiile de document justificativ, astfel că, societatea comercială verificată **nu putea deduce cheltuieli și nu avea drept de deducere pentru TVA deductibilă** înscrisă în aceste facturi, având în vedere art.11, alin.(1), art.21, alin.(4), lit.f), art.145, alin.(2) lit.a, art.146, alin.(1), lit.a, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

**„Art.11 [...] (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. [...]**

Art.21 alin.(4) lit.f), art.145 alin.(2) lit.a, art.146 alin.(1) lit.a, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art.21 [...] (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.145 [...] (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 [...] (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: [...]**

**SC xx SRL** a înregistrat în evidențele contabile proprii facturi fiscale emise de **SC xx SRL, SC xx SRL, SC xx SRL**, reprezentând prestări de servicii pentru care - datorită faptului că au constatat că există elemente neconcordanțe în legătură cu scopul și conținutul tranzacțiilor respective - organele de inspecție fiscală au solicitat spre verificare documente justificative ce au stat la baza emiterii facturilor de mai sus, documente din care să rezulte realizarea efectivă a prestațiilor și necesitatea efectuării acestora pentru obținerea de venituri, respectiv profit, de către societatea petentă.

Dealtfel, din chiar documentele emise în procedura de cercetare penală - în considerentele pe baza cărora s-a luat hotărârea de clasare a cauzei - rezulta că organele de cercetare penală stabilesc ca, deși nu există suficiente argumente pentru probarea și reținerea unui prejudiciu de natură penală care să fie bazat pe ajustări fiscale și calcule estimative iar din materialul probator nu se pot stabili date sau indicii care conducă la elementele constitutive ale unei infracțiuni, "[...] se apreciază că în cauza analizată, organul fiscal a procedat la efectuarea tuturor ajustărilor fiscale ce se impuneau în cazul aspectelor constatate pe baza documentelor justificative și financiar - contabile puse la dispoziție de reprezentantul legal al xx xx.

**Din analiza întregului act de control se constată că prejudiciul calculat de inspectorii fiscali a fost calculat în conformitate cu prevederile Codului Fiscal și al Codului de Procedură Fiscală care nu permit deducerea de cheltuieli și TVA din facturile emise de contribuabili inactivi sau al căror cod TVA a fost anulat. [...]**

Potrivit doctrinei, considerentele pot contribui la interpretarea corectă a dispozitivului, reprezentând un antecedent logic al deciziei, trebuind să se armonizeze cu dispozitivul, astfel "obscuritatea uneia din aceste părți ale hotărârii se ilustrează cu claritatea celeilalte."

De asemenea, se reține că practica judiciară și doctrina, au fost constante în a aprecia că puterea de lucru judecat nu este limitată la dispozitivul hotărârii, ci ea se întinde și asupra considerentelor hotărârii, care constituie susținerea necesară a dispozitivului, făcând corp comun cu acesta.

În sensul celor mai sus reținute sunt și precizările Înaltei Curți de Casație și Justiție prin Decizia nr.xx, unde se concluzionează că : *"Este neîndoielnic că autoritatea de lucru judecat se atasează dispozitivului hotărârii, dar, în privința considerentelor, într-o abordare mai nuanțată, se poate concluziona că operează autoritatea de lucru judecat pentru acele considerente în lipsa cărora n-ar fi posibil înțelegerea dispozitivului, precum și pentru considerentele care constituie susținerea dispozitivului".*

Având în vedere cele de mai sus, se reține că respectivele considerente ale instanței penale sub aspect civil produc efecte de opozabilitate față de organul fiscal.

Prin urmare, se reține că potrivit practicii judiciare, împrejurarea că administratorul societății nu are calitatea de inculpat în dosarul penal nu prezintă relevanță sub aspectul angajării răspunderii fiscale a societății pe care o administrează, fiind diferite condițiile de angajare a fiecărei răspunderi, precum și subiecții acesteia.

Fată de constatările organelor de inspecție fiscală care au efectuat verificarea și de cele reținute mai sus din considerentele anchetei penale, rezultă că **societatea nu a putut furniza documentele solicitate în totalitate**, ceea ce - alături de celelalte constatări făcute în timpul controlului - a îndreptățit concluzia că, în fapt, nu au fost prezentate suficiente dovezi în susținerea deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată verificate.

În această situație, concluzia echipei de inspecție fiscală, bazată pe constatări și analize proprii și consemnată atât în RIF nr.xx cât și în referatul întocmit în cauză, este că S.C. xx SRL nu a putut prezenta pentru operațiunile economice în cauză, documentele justificative relevante și suficiente - acestea având drept scop tocmai înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico - financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Se reține de asemenea că, în Raportul de inspecție fiscală nr.xx, în cadrul verificărilor efectuate în vederea determinării stării de fapt fiscale a contribuabilului, au fost avute în vedere și aspecte adiacente, venite doar să întărească constatările făcute, și anume că în perioada verificată societatea înregistrează pierdere contabilă și respectiv o pierdere fiscală care s-a diminuat urmare a controlului cu suma de xx lei.

**Organele de inspecție fiscală determina ca pierderea înregistrată provine în cea mai mare parte tocmai din aceste cheltuielile înregistrate ca fiind aferente tranzacțiilor în cauză și neacoperite din veniturile obținute, fapt ce confirmă o dată în plus că serviciile analizate nu au fost necesare desfășurării activității economice a societății, cheltuielile respective nefiind efectuate în scopul ca SC xx SRL să obțină venituri impozabile.**

Din punct de vedere fiscal nu este suficientă prezentarea facturilor de achiziție de bunuri și servicii emise de diverși furnizori, ci trebuie demonstrată realitatea și necesitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi, respectiv efectuarea acestora în scopul desfășurării activității economice rentabile a contribuabilului, considerându-se că este improbabil ca o companie independentă de buncredința să fie dispusă să achiziționeze și să vândă produse/servicii, în termeni care nu permit realizarea de profit.

Referitor la modul în care au fost emise facturile pe care S.C. xx SRL le-a înregistrat în evidențele sale, se reține că **răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6, alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:**

**“Art.6. – [...] (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.”**

Din cuprinsul dispozițiilor legale antecitate, se desprinde clar concluzia că nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea obligațiilor fiscale dacă documentele ce stau la baza înregistrării în contabilitate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii, ori dacă informațiile din aceste documente conțin date neconforme cu realitatea. Acceptarea și înregistrarea unor astfel de facturi, **nu exonerează contestatara de obligația de a face verificări minimale și de a desfășura o activitate prudentă care să-i asigure profitabilitate.**

Astfel, referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative, acestea au drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

**Contestatara nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența sa contabilă a facturilor emise de furnizori, răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.**

Față de prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare mai sus citate, faptul că societatea comercială contestatară nu a înțeles sau nu a cunoscut aceste prevederi, echivalează cu asumarea riscului, ceea ce presupune suportarea consecințelor integrale ale acestuia.

Se reține că, înregistrarea în evidențele contestatarii a unei operațiuni înscrise într-o factură de achiziție, care aparent întrunește toate cerințele legale, dar pentru care ulterior, ca

urmare a investigațiilor întreprinse, se constată deficiențe pe lanțul furnizorilor intermediari, nu absolvă societatea comercială contestată de consecințele fiscale corespunzătoare.

Învedereăm că, în cadrul procedurii de soluționare a contestației se are în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În contextul celor invocate mai sus, se reține că, potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02-Halifax&others) orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În acest sens, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În hotărârea dată în cazul xx, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotărâre).

Prin urmare, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

La paragr.46 din cauzele reunite xx se face trimitere la paragr.23 și 24 din cazul xx și paragr.24 din cazul xx, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art.4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) **nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective** care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere toate aspectele prezentate mai sus rezultă că, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil în susținerea argumentelor prezentate, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a lor în corelație cu constatarea unei stări de fapt fiscale.**

Din acest punct de vedere **nu prezintă relevanță că petenta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile** de la furnizorii analizați. În această privință, CJUE a statuat că justificabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii (Hotărârea xx).

În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea xx, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea xx).

În sfârșit, **principiul prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care **principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Documentele justificative care stau la baza emiterii facturii pentru respectarea prevederilor legale cu privire la faptul generator și exigibilitatea operațiunii pot fi: *contract de prestări servicii, situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate* sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, procese verbale încheiate la data acceptării de către beneficiari a serviciilor prestate, conform art.281, alin.(7) Cod fiscal.

Astfel, documentele precizate mai sus trebuie să prevadă lucrările efectuate și să aibă anexat un deviz în care să se regăsească consumurile de materiale, etc., la care se adaugă marja de profit în care sunt incluse și costurile cu forța de munca. În funcție de politica firmei, devizul poate să cuprindă defalcat consumurile de materiale, costurile cu forță de muncă, alte costuri, la care apoi se adaugă marja de profit.

**În concluzie, nu este suficient un contract și o factură pentru a se înregistra în evidențele contabile și fiscale o prestare de serviciu, impunându-se și celelalte documente care dovedesc realitatea operațiunii pe de o parte, iar pe de altă parte acestea sunt documente justificative pentru înregistrarea costurilor cu serviciile efectuate în contabilitatea prestatorului.**

Pentru ca operațiunile respective să constituie cheltuieli deductibile, acestea trebuie să poată fi dovedite ca fiind desfășurate în scopul desfășurării activității economice a entității respective, cu ajutorul documentelor justificative de natura celor reținute mai sus.

În ceea ce privește justificarea prestării efective a serviciilor analizate ce au fost înregistrate de SC xx SRL în contabilitatea proprie, se precizează că **nu au la bază documente justificative întocmite conform prevederilor legale, care să furnizeze date privind serviciile care au fost prestate, materialele consumate, personalul și orele lucrate, utilajele sau echipamentele folosite, mijloacele de transport, etc. și care să fie acceptate de ambele părți contractante.**

Conform celor menționate de organele de control, *societatea nu a putut furniza informațiile solicitate* ceea ce, alături de celelalte constatări reținute mai sus, a îndreptățit concluzia că în fapt **nu a demonstrat realitatea și utilitatea cheltuielilor înregistrate, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferente, ca fiind în scopul desfășurării activității economice profitabile, existând numai un circuit al documentelor și respectiv un circuit financiar între parteneri, cu consecința diminuării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.**

Susținerea din contestație referitoare la comportamentul fiscal al "furnizorilor", în sensul că acesta nu trebuie să influențeze stabilirea obligațiilor fiscale pentru societatea comercială contestatoare, nu poate fi avută în vedere de organul de soluționare a contestației în soluționarea favorabilă a cauzei, așa cum rezultă din cele prezentate mai sus.

Din acest punct de vedere nu prezintă relevanță că petenta și-a înscris în mod formal în contabilitate achizițiile de la furnizorul cu comportament fiscal incorect.

**Este adevărat faptul ca la stabilirea obligațiilor fiscale organele de inspectie fiscala au analizat comportamentul fiscal al firmelor parteneri, dar concluziile nu au avut in vedere strict comportamentul fiscal al acestor societati ci si caracterul real, oportun si necesar al operatiunilor economice analizate, din perspectiva realizarii acestora in scopul obtinerii de venituri proprii xx** Astfel, in cauza s-a avut in vedere situatia in care se fac anumite achizitii, sens in care se emite o factura conform dispozitiilor legale, insa respectivele achizitii nu sunt efectiv utilizate in folosul operatiunilor taxabile producatoare de venituri proprii.

Totodata, trebuie retinut ca la recalcularea TVA si a rezultatului contabil și fiscal al **SC xx SRL** organele de inspectie fiscală au avut în vedere prevederile legale mai sus citate precum și dispozițiile următoarelor articole, potrivit cărora:

- art.64, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„ În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri.”

- art.73, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

În această situație, concluzia echipei de inspecție fiscală, bazată pe constatări și analize proprii și consemnată atât în R.I.F. nr.xx cât și în referatul întocmit în cauză, este că **SC xx SRL nu a putut prezenta pentru operațiunile economice în cauză, documentele justificative relevante și suficiente** pentru a demonstrat realitatea și utilitatea cheltuielilor înregistrate, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferente, ca fiind în scopul desfășurării activității economice.

Dealtfel, se reține că nici în procedura contestației administrative nu au fost depuse astfel de documente în susținerea cauzei în condițiile în care, conform art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt și de drept, cât și să se depună dovezile pe care se întemeiază acestea, organul de soluționare neputându-se substitui contestatarei cu privire la motivele și probele deținute, pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

**În drept**, față de cele de mai sus, în speță sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările :

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

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

[...] c)  *motivele de fapt și de drept ;*

d)  *dovezile pe care se întemeiază ; [...]*”

coroborat cu prevederile pct.2.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora :

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

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

**„Art.249 - Sarcina probei** Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

**Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de probă**

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

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

**„Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, se reține că, **societatea comercială contestată nu prezintă dovezi relevante în sprijinul susținerilor sale**, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală care, pentru constatările făcute în cadrul verificărilor efectuate la **SC xx SRL** din xx, jud. xx, au avut în vedere și prevederile art.6 și art.118, alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

**„Art.6 Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.[...]

**Art.118 Reguli privind inspecţia fiscală**

**(5) Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.[...]**

Tinând cont de considerentele prezentate mai sus, actele şi documentele existente la dosarul contestaţiei, legislaţia fiscală aplicabilă în speţă în perioada verificată, precum şi faptul că argumentele prezentate de societatea comercială contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecţie fiscală, se va face aplicarea prevederilor alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestaţia pentru suma totală contestată de **xx lei** reprezentând TVA şi impozit pe profit stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.xx precum şi pentru baza impozabilă stabilită suplimentar - respectiv diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate cu suma de **xx lei** stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecţiei fiscale nr.xx.

**IV. – Concluzionând analiza pe fond a contestaţiei** formulată de de **S.C. xx S.R.L.** din municipiul xx, judeţul xx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.xx şi a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecţiei fiscale nr.xx, acte administrative fiscale* emise de A.J.F.P. xx – Inspecţie Fiscală, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

**D E C I D E :**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei** formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice nr.xx pentru suma contestată de **xx lei** reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar ..... xx lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar..... xx lei.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei** formulate împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecţiei fiscale nr.xx pentru suma de **xx lei** reprezentând diminuarea pierderii fiscale înregistrată de societate.

**3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac**, dar poate fi atacată la instanţa judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (şase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

xx