



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice.....

Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIE NR. 1610/2021

privind soluționarea contestației formulate de societatea**S.R.L.**,
înregistrată la D.G.R.F.P. sub nr. TMR-DGR/02.06.2021

Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. a fost sesizat de A.J.F.P. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice, prin adresa nr./31.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. - Serviciul soluționare contestații sub nr. TMR-DGR/02.06.2021, cu privire la contestația formulată de**S.R.L.**, având CUI, cu sediul în localitatea

.....
....., cu **sediul procedural ales** la avocat, cu sediul în mun.

....., în calitate de avocat titular.

Contestația este semnată de doamna av., pentru care s-a depus în original Imputernicirea avocațială seria .. nr./26.07.2021.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr./12.04.2021, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală delei, reprezentând:

- impozit pe veniturile din alte surse în sumă delei;
 - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei;
- emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....din 12.04.2021.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./12.04.2021, respectiv **14.04.2021**, acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **18.05.2021**.

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

De asemenea, în temeiul art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestată a

solicitat **susținerea orală a contestației formulate**, procedură care a avut loc în data de **27.08.2021**, conform Minutei ședinței privind susținerea orală a contestației, aflată la dosarul cauzei.

I. SocietateaS.R.L., cu sediul în
..înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul sub nr., având CUI RO....., cu sediul procedural ales la Cabinet Individual de Avocat, situat în
....., prin av., în calitate de avocat titular, în temeiul art. 268-270 Cod procedură fiscală, a formulat prezenta contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. /12.04.2021 încheiat de către inspectorii din cadrul A.J.F.P., precum și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. /12.04.2021, prin intermediul căreia solicită:

1. în principal, admiterea contestației, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. /12.04.2021, precum și anularea Deciziei de impunere /12.04.2021, iar pe cale de consecință constatarea ca nu se impune stabilirea impozitului pe venitul din alte surse în cuantum delei și nici stabilirea TVA suplimentară în cuantum delei;

2. în subsidiar, admiterea contestației, desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. /12.04.2021 și a Deciziei de impunere /12.04.2021, cu luarea în considerare a documentelor contabile și fiscale aferente perioadei 2017 - 2020, refăcute de societatea contestatoare,S.R.L.;

3. în temeiul art. 276 alin. (5) Cod procedură fiscală solicită organizarea unei audieri pentru susținerea orală a prezentei contestații.

Pentru următoarele motive:

În fapt, în perioada 18.09.2020 - 09.04.2021, societatea S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale, iar perioada vizată a fost 01.10.2014-30.04.2020, în ceea ce privește TVA și 01.01.2015-31.03.2020, în ceea ce privește impozitul pe veniturile din alte surse.

La finalizarea acestei inspecții, prin Raportul de inspecție fiscală nr. /12.04.2021 și prin Decizia de impunere / 12.04.2021, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea contestatoare,S.R.L., datorează obligații fiscale principale - TVA și impozit pe venituri din alte surse, după cum urmează:

- suma delei, reprezentând TVA suplimentară;
- suma delei, reprezentând impozit pe venituri din alte surse.

Societatea apreciază că aceste obligații fiscale au fost stabilite în mod netemeinic și nelegal de către organele de inspecție fiscală, motiv pentru care înțelege să conteste raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere precizată mai sus.

Astfel cum reiese din cuprinsul raportului de inspecție fiscală contestat, la momentul începerii controlului fiscal, societateaS.R.L. a fost în imposibilitate de a pune la dispoziția organelor de control fiscal, evidența financiar-contabilă a societății pentru perioada 2014-2020, întrucât aceasta a ars în incendiul care a avut loc la data de 18.09.2020, la locația unde societatea depozitase arhiva societății, aspect ce a fost adus la cunoștința organelor fiscale prin nota explicativă din data de 18.09.2020, dovedită ulterior prin adresa nr. /24.09.2020.

Având în vedere imposibilitatea obiectivă de a prezenta documentele societății, precum și cererea petentei de acordare a unui termen în care să poată proceda la refacerea documentelor distruse, organul fiscal a dispus suspendarea inspecției fiscale pentru o perioadă de 30 de zile.

În termenul acordat, societateaS.R.L. a început să facă demersurile necesare pentru refacerea documentelor, formulând cereri către principalii parteneri contractuali pentru emiterea unor duplicate a documentelor ce justificau relația lor contractuală.

Dat fiind termenul foarte scurt acordat pentru refacerea documentelor, la data reluării inspecției fiscale, societatea a adus la cunoștința organelor de control demersurile întreprinse pentru refacerea documentelor solicitând totodată acordarea unui alt termen pentru finalizarea demersurilor și obținerea documentelor fiscale de la partenerii contractuali. În acest context, la data de 24.11.2020, organele fiscale au dispus suspendarea inspecției fiscale până la data de 12.01.2021.

În termenul acordat, societateaa continuat demersurile efectuate pentru refacerea documentelor, solicitând în acest sens Administrației Județene a Finanțelor Publice să îi elibereze declarațiile fiscale depuse de societate în perioada ce face obiectul inspecției fiscale în scopul de a cunoaște cu precizie toate societățile cu care aceasta a colaborat în perioada ce făcea obiectul inspecției fiscale și de a le solicita acestora un duplicat al documentelor ce justifică raporturile comerciale dintre acestea.

Până la data reluării inspecției fiscale, A.J.F.P. nu a dat curs solicitării contestatoarei de a-i comunica o copie a declarațiilor depuse de aceasta în perioada 2014 - 2020.

La data reluării inspecției fiscale, societateaa adus la cunoștința organelor fiscale demersurile întreprinse în perioada suspendării, precizându-le totodată că nu a avut timpul necesar pentru a putea reface documentația solicitată, având în vedere că A.J.F.P. nu a înțeles să îi pună la dispoziție declarațiile solicitate, declarații necesare pentru identificarea tuturor partenerilor contractuali cu care colaborase și pe care, dacă le identifica, le putea solicita eliberarea unui duplicat al documentelor financiar-contabile emise între ei și societate.

Având în vedere situația expusă, organele fiscale au dispus suspendarea inspecției fiscale până la data de 25.02.2021.

În noul termen acordat, societateaS.R.L. a reușit refacerea parțială a documentelor solicitate, anume documentația financiar-contabilă aferentă perioadei 2014-2016, astfel că la data reluării inspecției fiscale, aceasta a pus la dispoziția organelor de control documentația financiar-contabilă aferentă perioadei 2014-2016, solicitând să i se mai acorde un ultim termen în vederea finalizării demersurilor de refacere a documentației contabile și pe perioada 2017-2020.

Deși a putut observa buna-credință a societății, care a depus demersuri constante pentru refacerea documentației solicitate, reușind refacerea parțială a acesteia, la data reluării controlului fiscal, organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu solicitarea societății de acordare a unui ultim termen pentru finalizarea refacerii documentelor, astfel că a procedat la efectuarea controlului fiscal doar pe baza documentelor puse la dispoziția sa până la această dată.

Ca urmare a controlului efectuat doar pe baza documentelor puse la dispoziție la data reluării inspecției fiscale (22.02.2021), organele de control au stabilit în sarcina societățiiS.R.L., TVA suplimentară în cuantum delei, precum și un impozit pe venituri din alte surse în cuantum delei.

Petenta apreciază că sumele constatate prin Raportul de inspecție fiscale și prin decizia de impunere, ca fiind datorate de către societateaS.R.L., au fost stabilite în mod netemeinic și nelegal de către organele fiscale.

În primul rând, prin modul în care au procedat organele de inspecție fiscală, contestatoarei i-a fost îngădit dreptul la apărare, aceasta neputându-se apăra în niciun fel cu privire la alegațiile organelor de control referitoare la constatările pretins rezultate în urma controlului fiscal, din moment, ce documentele societății au fost distruse într-un incendiu, iar organul fiscal nu i-a acordat suficient timp pentru refacerea acestora.

Organul fiscal a procedat într-o manieră abuzivă pe durata controlului fiscal, pe de-o parte raportat la amenzi aplicate în mod nejustificat contestatoarei, iar pe de altă parte prin faptul că, deși cunoștea că societatea face toate eforturile pentru refacerea în întregime a contabilității, a procedat la efectuarea controlului fiscal doar pe baza documentelor puse la dispoziție de societate până la data de 22.02.2021, fără a da posibilitatea petentei de a finaliza procedura de refacere a documentației financiar contabile.

Astfel, se impune a se observa că societatea contestatoare a dat dovada de bună-credință, făcând toate diligentele necesare pentru a reface documentele financiar contabile distruse în incendiul ce a avut loc la data de 18.09.2020, aspect reținut de altfel de organele fiscale în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală contestat.

Mai mult decât atât, o parte din evidența contabilă a fost refăcută până la data data de 22.02.2021, societatea solicitând un ultim termen suplimentar pentru finalizarea procesului de refacere a documentelor, proces ce a fost anevoios pe de-o parte, raportat la numărul documentelor ce se impuneau a fi refăcute, iar pe de altă parte, raportat la atitudinea avută de A.J.F.P..... care nu a pus la dispoziția petentei, în timp util, declarațiile depuse de societate în perioada 2014-2020, necesare pentru identificarea mai facilă a partenerilor contractuali.

Cu toate acestea, organul de control fiscal, invocând urgența în refacerea contabilității, nu a făcut altceva decât să procedeze la amendarea societății subscrise în repetate rânduri.

În al doilea rând, petenta apreciază că, raportat la situația dată, în baza rolului activ, organul fiscal ar fi trebuit să întreprindă demersuri pentru a determina în mod corect situația fiscală a contestatoarei.

Având în vedere că organul de control avea acces la declarațiile depuse de contestatoare în perioada 2014-2020, acesta ar fi putut identifica partenerii contractuali ai petentei și le-ar fi putut solicita informațiile și documentele deținute de aceștia privind relația comercială desfășurată cu societatea contestatoareS.R.L..

Conform art. 7 alin. (3) Cod procedură fiscală, 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.

În baza rolului activ al organului fiscal, reținut și de prevederile legale arătate mai sus, organul fiscal este abilitat prin lege 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.

Posibilitatea acordată organelor fiscale de a solicita partenerilor contractuali informații privind derularea raporturilor economice desfășurate între aceștia și contestatoare este prevăzută și de prevederile art. 58 Cod procedură fiscală conform căroră:

„(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de aceasta obligație de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile

furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris. În cerere organul fiscal trebuie să specifice natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.

(4) în situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal.”

Având în vedere dispozițiile legale arătate mai sus, petenta consideră că organul de control fiscal ar fi trebuit să aibă un rol activ și să solicite de la partenerii contractuali ai societății informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale sau să efectueze controale încrucișate, aceasta cu atât mai mult cu cât avea cunoștință că societatea contestatoare întâmpină dificultăți în refacerea documentelor financiar - contabile distruse în incendiu.

În acest context, consideră că soluția organului de control fiscal de a stabili în sarcina sa TVA suplimentară în cuantum de lei, precum și un impozit pe venituri din alte surse în cuantum delei ca urmare a pretensei neprezentări a documentelor financiar-contabile pentru anii 2017-2020, pe considerentul că în lipsa documentelor nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală este abuzivă, având în vedere că organul fiscal nu a întreprins niciun demers pentru stabilirea situației fiscale reale ale contestatoarei.

Ținând cont de volumul mare de documente ce trebuiau refăcute raportat la perioada inspecției fiscale, până la data de 12.04.2021, când s-a încheiat controlul fiscal, societatea a reușit să refacă contabilitatea pentru o perioadă de 2 ani (2015-2016), fapt ce a dus la nerecunoașterea de către organul de control fiscal a TVA deductibilă pentru perioada 01.01.2017 - 30.04.2020.

Această atitudine a organului fiscal reprezintă un abuz fără precedent comis de acesta, rezultând practic că societatea contestatoare ar fi realizat venituri fără a efectua niciun fel de cheltuieli, nici măcar de combustibil, fapt imposibil raportat la obiectul de activitate al societății.

În ceea ce privește aprecierea corectă și completă a aspectelor verificate, se impune a se observa că organele de control ignoră documentele deținute, fără a le menționa, încălcând astfel principiile de bază ce ar trebui să guverneze relația acestuia cu contribuabilul, precum: principiul legalității (prin recalificarea unor tranzacții fără a avea un temei legal), principiul bunei-credințe (prin atitudinea avută față de contestatoare și prin nerespectarea dreptului acesteia la apărare), principiul aplicării unitare a legislației (prin considerarea de către organul fiscal, după bunul său plac, ca fiind deductibile sau nedeductibile cheltuieli de același tip și cu aceeași destinație).

Precizează că, în mod abuziv, organul fiscal nu a ținut cont de nimic cu privire TVA deductibilă în perioada 2017-2020, nici măcar de documentele pe care aceasta le avea la dispoziție, precum Declarația 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, în care erau raportate atât de contestatoare cât și de terți, toate achizițiile societății.

De asemenea, modul abuziv în care a acționat organul de inspecție fiscală, reiese și din faptul că acesta a emis un Raport de inspecție fiscală și o Decizie de impunere deși, astfel cum chiar aceasta menționează, prin sesizarea penală nr./17.06.2020 au fost sesizate organele de urmărire penală pentru a stabili realitatea unor tranzacții efectuate de societatea contestatoare cu societatea S.R.L., pretense operațiuni nereale ce ar fi dus la înregistrarea unor cheltuieli fictive, precum și la diminuarea TVA de plată către bugetul de stat și la retragerea unor bani din caseria societății în scopul evitării impozitării acestora, fapt

prin care s-ar fi constatat că bugetul general consolidat ar fi fost prejudiciat cu suma de lei din care lei, reprezentând TVA, și suma de lei, reprezentând impozit pe venit.

Ori, în măsura în care au fost sesizate organele de cercetare penală, apreciează că organul fiscal nu ar fi trebuit să procedeze la emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere până la data stabilirii de către organele de cercetare penală a aspectelor de natură penală sesizate, organul de control fiscal ar fi trebuit să suspende efectuarea inspecției fiscale.

Totodată, având în vedere că de la data finalizării controlului fiscal și până în prezent, societatea contestatoare a reușit să finalizeze procedura de refacere a documentelor financiar-contabile, se impune admiterea prezentei contestații cu luarea în considerare a tuturor documentelor refăcute de contestatoare.

Referitor la sumele constând în impozit pe venituri din alte surse

Cu ocazia finalizării inspecției fiscale, reprezentanții societății contestatoare,S.R.L., au luat la cunoștință că, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară, în suma de lei și, totodată, un impozit suplimentar pe venituri din alte surse în cuantum delei.

Această sumă ar fi fost stabilită de organele fiscale ca urmare a reconsiderării unor operațiuni ca fiind în folosul personal al administratorului unic al societății petente.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală ce stă la baza Deciziei de impunere contestate, organele fiscale menționează că: având în vedere că până la această dată nu s-au putut analiza alte documente în afara de cele prezentate la capitolul TVA, echipa de inspecție fiscală s-a pronunțat cu privire la sumele ce au influențat suplimentare cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse, întrucât societatea nu mai deține niciun document din care să se poate deduce aceste sume, cu excepția achizițiilor (declarată în jurnalele de cumpărări și precizate de administrator prin nota explicativă) efectuate la S.R.L. și S.R.L., achiziții pentru care nu s-a făcut dovada cu documente justificative și că acestea au fost utilizate în scopul activității economice a societății, pentru operațiuni taxabile, rezultând un impozit pe venituri din alte surse în sumă delei.

Astfel, organele fiscale au reținut faptul că au procedat la reconsiderarea achizițiilor arătate mai sus ca fiind în folosul personal al administratorului unic al societății, întrucât societatea nu ar fi prezentat documente care să justifice necesitatea, oportunitatea și efectuarea propriu-zisă a achizițiilor de bunuri, inclusiv locul în care ar fi fost puse în operă materialele consumabile și/sau executat lucrările precizate, bunurile la care se referă și nu ar fi prezentat documentele care stau la baza achizițiilor/cheltuielilor efective privind bunurile în cauză, bunuri de consum, situații detaliate/rapoarte de lucru privind serviciile prestate, etc, și că, au stabilit astfel și implicațiile fiscal aferente impozitului pe venituri din alte surse.

Învederează faptul că, în mod greșit, organele fiscale au procedat la reconsiderarea achizițiilor efectuate de societatea contestatoare, considerând că acestea au fost efectuate în folosul personal al administratorului unic și nicidecum pentru utilizarea lor în scopul activității economice ale societății, pentru operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că suma delei, aferentă achizițiilor efectuate de la societatea S.R.L. și S.R.L., reprezintă venituri nete ale asociatului/administratorului unic al societății, fapt pentru care a stabilit o bază impozabilă suplimentară în cuantum de lei, stabilind un impozit suplimentar din alte surse în cuantum delei.

Învederează că, contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală, achizițiile efectuate de la societatea S.R.L. și S.R.L., sunt achiziții efectuate pentru nevoile societății și sunt deductibile integral, organele de inspecție fiscală încălcând toate normele privitoare la veniturile din alte surse și calculând în mod abuziv și fără nicio bază legală acest impozit suplimentar în cuantum delei.

Precizează că administratorul societății a arătat prin nota explicativă adresată organului de inspecție fiscală în ce au constat achizițiile efectuate de la societățile S.R.L. și S.R.L., precum și faptul că acestea au fost utilizate pentru amenajarea spațiului folosit de societate, în scopul activității economice ale acesteia.

Este binecunoscut faptul că, pentru buna desfășurare a activității economice a unei societăți, aceasta are nevoie de un spațiu adecvat (care uneori necesită anumite lucrări de reparații), de anumite aparate precum calculatoare, telefoane, imprimante etc, precum și de anumite produse consumabile pe care le achiziționează în numele și pentru societate. Mai mult, nu întotdeauna, reparațiile ce se fac la spațiile destinate sediilor sau punctelor de lucru ale unei societăți, se efectuează de societăți autorizate în construcții, astfel încât să existe situații de lucrări, fiind cunoscut că de cele mai multe ori acestea se efectuează în regie proprie, societatea achiziționând de la diverși furnizori de astfel de produse, pe bază de factură și chitanță.

Totodată, faptul că societatea contestatoare nu a putut pune la dispoziția organului fiscal documente care să ateste că achizițiile efectuate la societățile S.R.L. și S.R.L. au fost întrebuințate de societate în scopul bune desfășurări a activității economice a societății nu înseamnă automat ca acestea au fost utilizate în folosul personal al administratorului unic al societății.

Astfel cum reiese din documentele avute în vedere de organul fiscal, coroborate cu nota explicativă a administratorului societății, achizițiile de la societățile S.R.L. și S.R.L. au fost efectuate de societate în scopul folosirii lor pentru buna desfășurare a activității sale economice.

Având în vedere că documentația existentă în contabilitate este conformă cu legislația în vigoare, petenta consideră că organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să apeleze, cu mijloacele pe care le avea la dispoziție, la investigații suplimentare, pentru a stabili situația fiscală reală și nu să tragă concluzii doar pe baza unor simple supoziții, fără a avea o bază legală corespunzătoare, baza legală invocată de organul de inspecție fiscală în documentele contestate neavând nici o legătura cu speța de față.

Pe cale de consecință, solicită anularea obligației de plată a impozitului pe venituri din alte surse stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată, aceasta nefiind datorată de către societate, fiind stabilită în mod nelegal de către organul de inspecție fiscală.

Referitor la sumele constând în TVA stabilită suplimentar

Cu ocazia finalizării inspecției fiscale, reprezentanții societățiiS.R.L. au luat la cunoștință că, pentru perioada 01.10.2014-30.04.2020, echipa de inspecție fiscală a stabilit o TVA suplimentară în suma totală delei (din care suma de lei ar reprezenta TVA pentru care societatea nu ar fi îndeplinit condițiile de deductibilitate și suma de lei care ar reprezenta TVA colectată suplimentar).

În ceea ce privește TVA deductibilă, prin Decizia de impunere contestată, organul fiscal a reținut că: în urma controlului efectuat pe perioada 01.10.2014-30.04.2020, rezultă o TVA deductibilă suplimentară în cuantum de lei (din care: suma delei reprezintă TVA neacceptată la deducere pentru achizițiile efectuate de la societateaS.R.L., suma de lei reprezintă TVA neacceptată la deducere pentru achizițiile efectuate de la societatea S.R.L. și suma de

.....lei reprezintă TVA stabilită ca urmare a neprezentării de documente) pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 - art. 145 alin. 2 lit. a) și a Legii nr. 227/2015 - art. 297 alin. (4) lit a) coroborat cu art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 și cu pct. 69 alin. (1), pct. 67 alin. (2) și (2) din HG nr. 1/2016.

Totodată, organul fiscal a reținut și faptul că: din compararea Deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial cu Jurnalurile de vânzări întocmite de societate și prezentate echipei de inspecție fiscală aferente perioadei 2015-2016, s-a constatat că în trimestrul III și IV din anul 2016, societatea a declarat o TVA colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența financiar contabilă (jurnalurile de vânzări) în suma de lei, fiind încălcate prevederile art. 323 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, suma fiind stabilită suplimentar de către organul de control.

Concluzionând, organul de control fiscal a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală delei, din care suma de lei reprezentând TVA pentru care societatea nu ar fi îndeplinit condițiile de deductibilitate și suma de lei reprezentând TVA colectată suplimentar.

În raportul de inspecție fiscală contestat, organul de control fiscal reține că: din analiza documentelor prezentate echipei de control de către societateaS.R.L. până la data de 06.04.2021, precum și a fișelor de cont privind furnizorii S.R.L. și S.R.L., se constată faptul că societateaS.R.L. nu poate prezenta documente justificative pentru achizițiile efectuate pe perioada supusă verificării, fapt pentru care TVA dedusă în sumă delei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (4) lit a) din Legea nr. 227/2015, suma fiind stabilită suplimentar de către prezentul control.

Din cele de mai sus, rezultă că organul fiscal a considerat că achizițiile de la furnizorii S.R.L. și S.R.L. nu au drept de deducere deoarece nu ar fi fost prezentate documente justificative în acest sens și nici facturile de achiziție din care să rezulte că acestea ar fi fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, motiv care a stabilit o TVA suplimentară în cuantum delei.

Învederează că cele reținute în Raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere contestate sunt contrare realității.

În primul rând, organele fiscale nu au solicitat documentele la care face referire în actele contestate, aspect pe care îl dovedește cu emailul comunicat contestatoarei de către organul de inspecție fiscală prin care a solicitat contestatoarei doar fișa de cont pentru furnizorii S.R.L. și S.R.L., nicidecum alte documente justificative.

Mai mult, precizează că administratorul societății contestatoare a arătat prin nota explicativă adresată organului de inspecție fiscală în ce au constat achizițiile efectuate de la societățile S.R.L. și S.R.L., precum și faptul că acestea au fost utilizate pentru amenajarea spațiului unde societatea își desfășura activitatea.

Astfel cum a mai arătat, este binecunoscut faptul că, pentru buna desfășurare a activității economice a unei societăți aceasta are nevoie de un spațiu adecvat (care uneori necesită anumite lucrări de reparații), de anumite aparate precum calculatoare, telefoane, imprimante etc, precum și de anumite produse consumabile pe care le achiziționează în numele și pentru societate.

Mai mult, nu întotdeauna, reparațiile ce se fac la spațiile destinate sediilor sau punctelor de lucru ale unei societăți, se efectuează de societăți autorizate în construcții, astfel încât să existe situații de lucrări, fiind cunoscut că de cele mai multe ori acestea se fac în regie proprie, societatea achiziționând materialele de la diverși furnizori de astfel de produse, pe bază de factură și chitanță.

Astfel cum reiese din documentele avute în vedere de organul fiscal, coroborate cu nota explicativă a administratorului societății, achizițiile de la societățile S.R.L. și S.R.L. au fost efectuate de societate în scopul folosirii lor pentru buna desfășurare a activității sale economice.

Totodată, având în vedere că aceste achiziții au fost declarate de furnizorii societății prin Declarația 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național și a fost virată TVA la bugetul de stat, în mod greșit organul de inspecție fiscală a mai calculat o dată TVA, ajungându-se practic la o dublă impunere, pentru același produs și/sau serviciu ajungând să se achite TVA la bugetul de stat de 2 ori.

Pentru a refuza societății contestatoare, deductibilitatea TVA, organul de control fiscal invocă doar în mod formal, încălcarea dispozițiilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 și art. 294 alin. (4) din Legea nr. 227/2015.

Conform art. 146 alin.(l)lit. a) din Legea 571/2003 și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost sau urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 (respectiv art. 319) precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

Având în vedere dispozițiile legale arătate mai sus și dat fiind că societatea contestatoare deține facturi emise în conformitate cu prevederile Codului fiscal, consideră că, în mod abuziv și nelegal, organul de control fiscal a considerat că suma delei nu îndeplinește condițiile de deductibilitate, în realitate această sumă fiind deductibilă fiscal.

Cu privire la TVA deductibilă, în raportul de inspecție fiscală contestat se mai reține faptul că: din analiza Deconturilor de TVA, cod 300, depuse de societateaS.R.L. la organul fiscal teritorial și a documentelor financiar-contabile prezentate până la data de 06.04.2021, se constată faptul că aceasta nu poate prezenta documente justificative pentru achizițiile efectuate pe perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, nefiind astfel îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală pentru o TVA în sumă delei, așa cum este prevăzut de art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 coroborat cu pct. 69 alin. (1), pct. 67 alin. (1) și (2) din HG 1/2016.

Din cele de mai sus reiese că analizând perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, organul de control fiscal ar fi constatat că pentru achizițiile efectuate de contestatoare în această perioadă nu ar fi îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală pentru TVA în sumă delei.

Învederează că, contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală, suma delei reprezintă TVA deductibilă totală pentru achizițiile efectuate de societatea contestatoare,S.R.L., în perioada ianuarie 2017 -aprilie 2020, mai precis sumele declarate de aceasta prin Declarațiile 300 și 394.

Chiar dacă contestatoarea nu a putut pune la dispoziția organului de control fiscal documentele contabile aferente perioadei ianuarie 2017 - aprilie 2020 (datorită relei-credințe a acestuia care nu a mai dorit să îi acorde o perioadă de timp pentru a putea reface și această documentație), organele de control fiscal ar fi putut să observe deductibilitatea acestei sume din verificarea datelor înscrise în Declarația 394, depusă atât de societatea contestatoare, cât și de furnizorii acesteia.

Din documentele pe care societatea le deține, ca urmare a refacerii contabilității societății pe perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, rezultă că societatea contestatoare are dreptul să deducă TVA în sumă delei, aspect ce reiese din Jurnalele de cumpărări aferente perioadei arătate și din centralizatorul pe care îl atașează prezentei contestații.

Mai mult, apreciază că în mod abuziv și în defavoarea contribuabilei contestatoare, organele fiscale nu au făcut niciun demers pentru obținerea informațiilor pe care le avea administrația financiară teritorială cu privire la societatea contestatoare, nefăcând minimele verificări ale Declarațiilor 394 depuse de contestatoare și de furnizorii acesteia, din care ar fi putut observa pentru ce sumă contestatoarea avea drept de deducere a TVA.

Numai din această simplă verificare a Declarației 394 depusă de contestatoare la organele fiscale rezultă un TVA la care societatea contestatoare are drept de deducere în sumă delei.

Astfel, din cele arătate mai sus, rezultă că societatea contestatoare are drept la deducerea sumei delei, reprezentând TVA deductibilă.

Apreciază că, organele de control fiscal au procedat în mod abuziv, neacordând contestatoarei un termen rezonabil pentru refacerea documentelor contabile, graba acestuia de a finaliza controlul fiscal ducând la abuzul organului de control fiscal de a nu acorda drept de deducere pentru achizițiile efectuate de contestoare în perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020.

În concluzie, solicită anularea obligației de plată a TVA suplimentară stabilită prin decizia de impunere contestată în sumă delei, aceasta nefiind datorată de către societate, fiind stabilită în mod abuziv și nelegal de către organul de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate mai sus, petenta solicită, în principal, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. /12.04.2021, anularea Deciziei de impunere /12.04.2021 și, pe cale de consecință, constatarea faptului că nu se impune stabilirea impozitului pe venitul din alte surse în cuantum delei și nici stabilirea suplimentară în cuantum delei, iar, în subsidiar, desființarea raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere contestate cu luarea în considerare a documentelor contabile și fiscale aferente perioadei 2017-2020, refăcute de contestatoareaS.R.L..

Petenta anexează prezentei contestații împuternicire avocațială, în original, precum și următoarele documente, în copie certificată pentru conformitate cu originalul:

- Emailul trimis de organul fiscal contestatoarei prin care i se solicită doar fișele de cont a furnizorilor S.R.L. și S.R.L.;
- Situația TVA declarată de societatea contestatoare prin declarația 394;
- Situația modului de constituire și declarare a TVA pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2016;
- Situația TVA deductibilă pentru perioada 01.01.2017 - 30.04.2020;
- Jurnale cumpărări pentru perioada 01.01.2017-30.04.2020

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. /12.04.2021, s-au stabilit creanțe fiscale în sumă totală delei, reprezentând:

- TVA =lei;
- impozit pe venituri din alte surse =lei.

Cu privire la aspectele constatate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. /12.04.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind

obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoanele juridice nr. /12.04.2021, s-au constatat urmatoarele:

- societatea nu detine in totalitate documentele contabile aferente perioadei supuse verificarii, octombrie 2014 - aprilie 2020, respectiv: balante de verificare, jurnale vanzari și cumparari, registrul jurnal, carte mare, administratorul societatii facand precizarea, prin nota explicativa data in data de 18.09.2020, ca documentele lipsa au fost distruse in urma unui incendiu produs la locatia din, spatiul inchiriat de societate pentru punct de lucru.

- în sustinerea celor mentionate, administratorul societatii a prezentat si adresa nr. /24.09.2020 din care reies aceleasi aspecte

- administratorul societății a precizat echipei de inspectie fiscala, prin nota explicativa data ca a transmis adrese catre furnizorii societatii si catre A.J.F.P.Timis pentru a primi facturi si declaratii in vederea refacerii evidentei contabile, insa pana la acel moment nu a primit aceste informatii;

- întrucât societatea nu a putut pune la dispozitia echipei de inspectie fiscala documentele contabile mentionate mai sus in vederea efectuării controlului, prin adresa nr. /13.10.2020, a solicitat suspendarea inspectiei fiscale pe o perioada de 30 zile, pentru refacerea documentelor distruse, in baza dispozitiilor art. 26 din Legea 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, si a OMFP 2634/2015 privind documentele financiar contabile, Anexa 1 lit. (b);

- având in vedere cele prezentate mai sus, precum si faptul ca, la acel moment, nu s-a putut realiza verificarea documentara, echipa de inspectie fiscala nu se putea pronunta cu privire la aspectele ce trebuie verificate conform avizului de inspectie fiscala, considerand ca este necesara suspendarea inspectiei fiscale, inceputa in data de 18.09.2020, motivul suspendarii incadrandu-se in prevederile art.127 alin.(3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala;

- în data de 18.11.2020, s-a dispus reluarea inspectiei fiscale, insa la data reluarii inspectiei fiscale, societateaS.R.L. nu a finalizat refacerea documentelor contabile distruse si nu a putut pune la dispozitia controlului baza de date contabila constand in carte mare, balante de verificare, registru jurnal, jurnale de TVA etc.aferente perioadei supuse verificarii;

- întrucât, pana la acea data, societatea nu a putut pune la dispozitia echipei de inspectie fiscala documentele contabile mentionate in vederea efectuării controlului, s-a emis Dispozitia de masuri nr. /23.11.2020 prin care societatea are obligatia refacerii evidentei contabile a societatii aferenta perioadei verificate, ocazie cu care echipa de inspectie fiscala a dispus si suspendarea inspectiei fiscale, incepand cu data de 24.11.2020;

- la data reluarii inspectiei fiscale, respectiv 12.01.2021, urmare a suspendarii din data de 24.11.2020, organele de inspectie au constatat faptul ca societateaS.R.L. nu a finalizat refacerea documentelor contabile distruse si nu a putut pune la dispozitia echipei de inspectie fiscala baza de date contabila constand in carte mare, balante de verificare, registru jurnal, jurnale de TVA etc., aferente perioadei supuse verificarii, respectiv documentele distruse;

- având in vedere faptul că societatea a facut toate diligentele pentru a reface documentele distruse, prezentand echipei de inspectie fiscala adresele inaintate si contractul cu societatea de contabilitate care se va ocupa de refacerea documentelor, precum si faptul ca, pana la acel moment nu s-a putut realiza verificarea documentara, echipa de inspectie fiscala nu se putea pronunta cu privire la aspectele ce trebuie verificate conform avizului de inspectie fiscala, a considerand ca este necesara suspendarea inspectiei fiscale, motivul suspendarii incadrandu-se in prevederile art.127 alin.(1) lit. (j) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, intrucat obligatia

organului de control in aceste situatii este acela de a depune toate diligentele si a analiza orice document existent pentru stabilirea starii de fapt reale privind activitatea societatii, fiind emisa Decizia de suspendare nr.../15.01.2021. Prin adresa nr..../..../22.02.2021, inspectia fiscala a fost reluata cu data de 22.02.2021;

- anterior prezentei inspectii fiscale, societateaS.R.L. a facut obiectul unui control inopinat, în baza programului de activitate al Inspectiei Fiscale Timis nr...../05.05.2020, control finalizat in data de 09.06.2020;

- conform procesului verbal nr. .../09.06.2020, avand ca obiectiv identificarea si verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situatia fiscala factica care pot constitui un risc fiscal ridicat, respectiv modul cum au fost justificate si inregistrate in evidenta contabila unele achizitii de servicii de transport, in baza facturilor emise de S.R.L., CUI

- din constatările rezultate urmare controlului inopinat mentionat anterior, a rezultat faptul că societateaS.R.L., CIF, a inregistrat in evidenta contabila, in perioada noiembrie 2019 - Ianuarie 2020, achizitia unor servicii de transport, in baza unui numar de ... de facturi, ce figureaza ca fiind emise de S.R.L., CIF, respectiv in lunile noiembrie 2019, decembrie 2019 si ianuarie 2020, valoarea totala a acestora fiind de lei (.....lei plus TVAlei).

- în urma controlului inopinat efectuat de echipa de control, a reiesit faptul ca societateaS.R.L. a inregistrat in evidenta contabila si fiscala a societatii si in declaratiile fiscale operatiuni nereale, care au dus la inregistrarea unor cheltuieli fictive precum si la diminuarea TVA de plata catre bugetul de stat si la retragerea unor sume de bani din caseria unitatii in scopul evitarii impozitarii acestora.

- pentru faptele descrise in Procesului Verbal nr..../09.06.2020, s-a constatat ca bugetul general consolidat al statului a fost prejudiciat cu suma de lei, din care lei reprezentand TVA si lei reprezentand impozit pe venit fiind intocmita in acest sens sesizare penala, urmând ca organele de cercetare penala sa stabileasca existența/inexistența condițiilor constitutive ale infracțiunii prevazute de art.9, alin (1), litera c), respectiv art. 8 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, fiind intocmite si masuri asiguratorii de catre organele fiscale competente;

- ca urmare a Procesului Verbal nr..../09.06.2020 incheiat la societateaS.R.L., echipa de inspectie fiscala a stabilit un TVA nedeductibilă in suma de lei ca urmare a achizitiilor efectuate de la societatea S.R.L., pentru care a fost intocmita Sesizarea penala nr...../17.06.2020 prin care s-au sesizat aspecte de natura penala cu privire la achizitiile efectuate de la aceasta societate.

- avand in vedere aceste aspecte, echipa de inspectie fiscala nu se poate pronunta cu privire la realitatea operatiunilor efectuate cu societatea S.R.L., implicit si cu privire la TVA dedusa de societatea verificata pentru aceste operatiuni pana la finalizarea procedurilor judiciare.

In ceea ce priveste TVA deductibila s-au mai constatat urmatoarele:

- societatea nu a efectuat import de bunuri sau servicii;
- nu exista facturi pentru bunuri achizitionate si lasate in custodie la furnizori;
- obligatiile catre furnizorii de bunuri si servicii au fost stinse in cea mai mare parte prin plati efectuate prin banca.

S-au verificat jurnalele TVA de cumparari pana la data de 31.12.2016, data pana la care societatea a putut prezenta aceste documente si nu s-au constatat deficiente in ceea ce priveste inregistrarea facturilor de cumparari in evidenta contabila, cu exceptia celor prezentate la capitolul deficiente.

Au fost constatate următoarele deficiențe:

- 1. Din analiza documentelor prezentate de societate, s-a constatat ca, pe perioada verificata societatea a inregistrat in contabilitate unele achizitii pentru care a exercitat drept de deducere a TVA, achizitii constand in diverse bunuri si marfuri de la furnizori precum S.R.L. S.R.L. Timisoara, pentru care reprezentantul societatii a precizat prin nota explicativa din data de 17.03.2021, la raspunsul la intrebarea nr. 5 (completata prin emailul din data de 16.03.2021), ca au fost achizitionate pentru amenajarea spatiului, fara a prezenta documente justificative in acest sens si nici facturile de achizitie din care sa rezulte ca acestea au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile prevazute la art. 145 alin (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art. 297 alin. (4), lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.
- Din verificarea efectuata asupra documentelor existente si prezentate, organul de inspectie fiscala nu a identificat modul cum au fost utilizate aceste bunuri si materiale, societatea nu detine situatii de lucrari, iar aceste materiale nu se ragasesc revandute. De asemenea, nu au fost prezentate contracte de prestari servicii sau alte documente justificative, iar societatea are declarat, conform datelor existente in sistemul informatic ANAF, un punct de lucru la adresa
- Astfel, din analiza documentelor prezentate echipei de control de catre societateaS.R.L. pana la data de 06.04.2021, precum si a fiselor de cont privind furnizorii S.R.L. S.R.L. Timisoara, se constată faptul că societateaS.R.L. Timisoara nu poate prezenta documente justificative
- Pentru achizițiile efectuate pe perioada supusa verificarii, fapt pentru care pentru TVA dedusa in suma delei nu indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si art. 297 alin. (4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de fiind stabilit suplimentar de catre prezentul control (anexa1).
- Până la finalizarea prezentei inspectii fiscale partiale, societatea nu a prezentat controlului documentele financiar-contabile pentru perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, fapt pentru care echipa de inspectie fiscala nu a putut acorda dreptul de deductibilitate fiscala pentru TVA dedusa de catre societate prin deconturile de TVA aferente acestei perioade.
- Din analiza Deconturilor de TVA, cod 300, depuse de societateaS.R.L. Timisoara la organul fiscal teritorial si a documentelor financiar-contabile prezentate pana la data de 06.04.2021, se constata faptul ca societatea nu poate prezenta documente justificative pentru achizițiile efectuate pe perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, nefiind astfel indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala pentru o TVA in suma delei, asa cum este prevazut la art. 297 al.(4) lit.a), art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu cu pct. 69 alin (1) , pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numarul 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. (anexa1)
- rezulta o TVA deductibila suplimentara stabilita de catre prezentul control in suma de lei (.....lei TVA neacceptata la deducere pentru achizițiile efectuate de la S.R.L. + lei TVA neacceptata la deducere pentru achizițiile efectuate de la S.R.L. +lei din neprezentare documente), pentru care nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala potrivit prevederilor Legii 571/2003 art.145 al.(2) lit.a) si a Legii 227/2015 art. 297 al.(4) lit.a), coroborat cu art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si cu pct. 69 alin (1) , pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numărul 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Referitor la TVA colectată

- Veniturile realizate de către societateaS.R.L. sunt în principal venituri din prestări servicii, transport către clienți situați pe teritoriul național.
- societatea a înscris prin Deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada cuprinsă în avizul de inspecție o TVA colectată în suma totală delei.

Deficiente

- Din compararea Deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial cu Jurnalele de vânzări întocmite de societate și prezentate echipei de inspecție fiscală aferente perioadei 2015-2016, s-a constatat că în trimestrul III și IV din anul 2016 societatea a declarat o TVA colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența financiar contabilă (jurnalele de vânzări), cu suma de lei, fiind încălcate prevederile art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, suma fiind stabilită suplimentar de către prezentul control.
- Având în vedere cele precizate anterior, urmare prezentei inspecții fiscale parțiale, organele de control au stabilit o TVA suplimentară în suma totală delei (..... lei TVA pentru care nu îndeplinește condițiile de deductibilitate + lei colectată suplimentar), reprezentând TVA nedeductibilă fiscal, în baza prevederilor Legii 571/2003 art.145 al.(2) lit.a) și Legii 227/2015 art. 297 al.(4) lit.a) coroborat cu art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 69 alin (1) , pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numărul 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și o TVA colectată suplimentar potrivit prevederilor art. 323, alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

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

Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. /12.04.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....din 12.04.2021.

III.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma delei [.....lei TVA neacceptată la deducere pentru achizițiile efectuate de la S.R.L. + lei TVA neacceptată la deducere pentru achizițiile efectuate de la S.R.L. +lei din neprezentare de documente)], cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care la constatarea la fața locului din data de 21.09.2021 a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative de natura mijloacelor de probă noi.

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

- Referitor la TVA deductibilă:

- 1) Urmare verificării efectuate, s-a constatat ca SocietateaS.R.L., pe perioada verificata a inregistrat in contabilitate unele achizitii pentru care a exercitat drept de deducere a TVA, achizitii constand in diverse bunuri si marfuri de la furnizori precum S.R.L. S.R.L. Timisoara, pentru care reprezentantul societatii a precizat prin nota explicativa din data de 17.03.2021, la raspunsul la intrebarea nr. 5 (completata prin emailul din data de 16.03.2021), ca au fost achizitionate pentru amenajarea spatiului, fara a prezenta documente justificative in acest sens si nici facturile de achizitie din care sa rezulte ca acestea au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile prevazute la art. 145 alin (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 297 alin. (4),lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- 2) Din verificarea efectuata asupra documentelor existente si prezentate, organul de inspectie fiscala nu a identificat modul cum au fost utilizate aceste bunuri si materiale, societatea nu detine situatii de lucrari, iar aceste materiale nu se ragasesc revandute. De asemenea, nu au fost prezentate contracte de prestari servicii sau alte documente justificative, iar societatea are declarat, conform datelor existente in sistemul informatic ANAF, un punct de lucru la adresa

- 3) Astfel, din analiza documentelor prezentate echipei de control de catre societateaS.R.L. pana la data de 06.04.2021, precum si a fiselor de cont privind furnizorii S.R.L. S.R.L. Timisoara, se constată faptul că societateaS.R.L. Timisoara nu poate prezenta documente justificative

pentru achizitiile efectuate pe perioada supusa verificarii, fapt pentru care pentru TVA dedusa in suma delei nu indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 297 alin. (4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de fiind stabilit suplimentar de catre prezentul control (anexa1).

- 4) Până la finalizarea inspectiei fiscale partiale, societatea nu a prezentat controlului documentele financiar-contabile pentru perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, fapt pentru care echipa de inspectie fiscala nu a putut acorda dreptul de deductibilitate fiscala pentru TVA dedusa de catre societate prin deconturile de TVA aferente acestei perioade.

- 5) Din analiza Deconturilor de TVA, cod 300, depuse de societateaS.R.L. Timisoara la organul fiscal teritorial si a documentelor financiar-contabile prezentate pana la data de 06.04.2021, se constata faptul ca societatea nu poate prezenta documente justificative pentru achizitiile efectuate pe perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020, nefiind astfel indeplinite conditiile de deductibilitate fiscala pentru o TVA in suma delei, asa cum este prevazut la art. 297 al.(4) lit.a), art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu cu pct. 69 alin (1) , pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numarul 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. (anexa1)

- 6) Rezulta o TVA deductibila suplimentara stabilita de catre prezentul control in suma de lei (.....lei TVA neacceptata la deducere pentru achizitiile efectuate de la S.R.L. + lei TVA neacceptata la deducere pentru

achizițiile efectuate de la S.R.L. +lei din neprezentare documente), pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate fiscală potrivit prevederilor Legii 571/2003 art.145 al.(2) lit.a) și a Legii 227/2015 art. 297 al.(4) lit.a), coroborat cu art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cu pct. 69 alin. (1), pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numărul 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Referitor la TVA colectată

- Veniturile realizate de către societateaS.R.L. sunt în principal venituri din prestări servicii, transport către clienți situați pe teritoriul național.
- Societatea a înscris prin Deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada cuprinsă în avizul de inspecție o TVA colectată în suma totală delei.
- Din compararea Deconturilor de TVA depuse la organul fiscal teritorial cu Jurnalele de vânzări întocmite de societate și prezentate echipei de inspecție fiscală aferente perioadei 2015-2016, s-a constatat că în trimestrul III și IV din anul 2016 societatea a declarat o TVA colectată mai mică decât cea înregistrată în evidența financiar contabilă (jurnalele de vânzări), cu suma de lei, fiind încălcate prevederile art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, suma fiind stabilită suplimentar de către prezentul control.

Având în vedere cele precizate anterior, urmare inspecției fiscale parțiale, organele de control au stabilit o TVA suplimentară în suma totală delei (..... lei TVA pentru care nu îndeplinește condițiile de deductibilitate + lei colectată suplimentar), reprezentând TVA nedeductibilă fiscal, în baza prevederilor Legii 571/2003 art.145 al.(2) lit.a) și Legii 227/2015 art. 297 al.(4) lit.a) coroborat cu art. 299 alin (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 69 alin (1) , pct. 67 alin. (1), (2) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii numărul 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și o TVA colectată suplimentar potrivit prevederilor art. 323 alin. (1) și (2) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Petenta menționează că, chiar dacă nu a putut pune la dispoziția organului de control fiscal documentele contabile aferente perioadei ianuarie 2017 - aprilie 2020, organele de control ar fi putut să observe deductibilitatea sumei delei din verificarea datelor înscrise în Declarația 394, depusă atât de societatea contestatoare cât și de furnizorii acesteia.

Din documentele pe care societatea le deține, ca urmare a refacerii contabilității pe perioada ianuarie 2017-aprilie 2020, rezultă că societatea contestatoare are dreptul să deducă TVA în sumă delei, aspect ce reiese din Jurnalele de cumpărări aferente perioadei arătate și din centralizatorul anexat prezentei contestații.

Urmare susținerii orale a contestației, procedură derulată în temeiul art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, societatea contestată a precizat că a deține parte din facturile conforme cu originalul (conformate de către prestatorii de servicii/livratorii de bunuri) sau în original care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală.

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

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare” coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

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

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

Drept urmare, în Procesul - verbal nr.177/21.09.2021, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

„(...)Cu ocazia prezentei verificari societatea prezintă documente noi pentru justificarea diferenței delei reprezentând TVA de plata, aferent perioadei ianuarie 2017 - aprilie 2020, perioada pentru care evidenta contabila a fost refăcuta, dupa cum urmează:

A. Documente pentru suma de lei, reprezentând TVA deductibila, rezultând astfel, o diferența delei, între TVA deductibila declarata prin deconturile de TVA si evidenta contabilă(facturi, jurnale etc). Diferența delei reprezintă TVA nedeductibila fiscal pentru perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020.

Astfel total TVA nedeductibila rezultata, pentru întreaga perioada verificata, 01.10.2014 - 30.04.2020, se compune din:

- lei diferența stabilite pana la 31/12/2016 între evidenta contabila si cea fiscala.
-lei reprezentând TVA nedeductibila fiscal pentru perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020.

Total TVA nedeductibila fiscal:lei.

B. In urma prezentării evidentei contabile refăcute (pentru perioada ianuarie 2017 - aprilie 2020), situația TVA colectata declarata de societate comparată cu evidenta contabila se prezintă astfel:

- TVA colectata de controlul precedent este in suma lei (Decizia de impunere / 12.04.2021) si se refera la perioada pana la 31/12/2016.

- In plus, situația TVA colectata, rezultata urmare evidentei refăcute, pentru perioada ianuarie 2017 -aprilie 2020 se prezintă astfel:

- TVA colectata si declarata conform deconturilor de TVA, pentru perioada 01.01.2017 - 30.04.2020, este in suma delei;

- TVA colectata conform jurnalelor de vânzări si a balanțelor de verificare refăcute, pentru perioada 01.01 2017 - 30.04.2020, este in suma delei;

= rezulta o diferența de TVA colectata suplimentar, nedeclarata la organul fiscal teritorial de către societatea verificata, in suma de lei, aferent perioadei 01.01.2017 - 30.04.2020.(...)”

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

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

Potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, potrivit art.26 din același act normativ:

“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Începând cu 01 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile literei B pct.27, pct 31-34 din Ordinul 2634/2015 privind documentele financiar-contabile :

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

(...) 31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire". Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;***
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;***
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;***
- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;***
- o copie a documentelor reconstituite.***

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la

constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Sintetizând prevederile legale citate, se reține că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare, documentele reconstituite purtând în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT" și constituind baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Față de cele de mai sus, se reține că în cauză, sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

"Art.297 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319 (...);"

Aceste prevederi legale se coroborează cu pct.67 alin.1 din HG 1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și anume:

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

69. (2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.(...)

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În

cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care i-ai fost livrate/prestate sau care urmează să fie livrate/prestate, persoana impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, sau, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, cu un duplicat al acesteia, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, duplicat care poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, ce cuprinde aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care se aplică ștampila furnizorului/prestatorului.

Potrivit art. 321 alin. (1) și art. 323 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și anume:

“Art. 321. - Evidența operațiunilor

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

“Art. 323. - Decontul de taxă

(...) (2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 316 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. 301 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. (...).”

conform art.102 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, stipulează:

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că **plătitorul/ contribuabilul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.**

Conform art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;
- e) solicitarea de informații de la terți;
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;
- j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;
- k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Potrivit art. 93 alin. (1) și (2), și respectiv art. 102 alin. (1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);
- b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 102

Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.”

Fată de constatările organelor de inspectie fiscală, consemnate detaliat în Raportul de inspectie fiscală și sintetizate la Capitolul II din prezenta decizie,SRL, în Procesul - verbal nr./13.08.2020, organele de inspectie fiscală au consemnat că petenta a refăcut în parte evidența financiar contabilă, **constatând o stare de fapt diferită față de cea consemnată în raportul de inspectie fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate.**

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

”Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

„Art. 7 Rolul activ

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

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

„Art. 55 Mijloace de probă

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

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

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

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

d) *efectuarea de cercetări la fața locului;*

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

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

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

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

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

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

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

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

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă”, iar potrivit prevederilor art.118 alin.(5) din actul normativ menționat,

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

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

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

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar petenta a prezentat cu ocazia constatării la fața locului un volum mare de documente ce necesită o verificare amanunțită, rezultând o stare de fapt diferită decât cea stabilită de inspecția fiscal prin decizia de impunere contestată, cauzată de neprezentarea evidenței fiscale refăcute pe perioada derulării inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea pronunțării, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care

societatea le deține cu privire la derularea operațiunilor, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

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

Însă, organele de inspecție fiscală nu au avut posibilitatea cu ocazia inspecție fiscale să analizeze documentele prezentate ulterior, reprezentând elemente noi când s-a efectuat constatarea la fața locului, ce nu au fost avute în vedere cu ocazia efectuării inspecției fiscale.

Față de cele reținute, organul de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a stabili cuantumul TVA câtă vreme organele de inspecție fiscală au consemnat că petenta a refăcut în parte evidența financiar contabilă, constatând o stare de fapt diferită față de cea consemnată în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, stare de fapt cauzată și de faptul că petenta nu a procedat la refacerea documentelor până la finalizarea inspecției fiscale.

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

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

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

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

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va proceda la **desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr./12.04.2021 **pentru taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă delei**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.2. Referitor la impozitul pe venituri din alte surse stabilit suplimentar în suma delei ($.....lei \cdot 100/84 = lei \cdot 16\%$) pentru achizițiile efectuate de la S.R.L. și de la S.R.L cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat suma de lei folosită de administratorul, care are și calitatea de asociat unic al societății, ca și venit din alte surse, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să justifice înregistrarea acestora în contabilitate, care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, cu ocazia finalizării inspecției fiscale, reprezentanții societății contestatoare,S.R.L. au luat la cunoștință că, pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2016, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază impozabilă suplimentară, în suma de lei și totodată un impozit suplimentar pe venituri din alte surse în cuantum delei.

Această sumă a fost stabilită de organele fiscale ca urmare a reconsiderării unor operațiuni ca fiind în folosul personal al administratorului unic al societății subscrise.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală ce stă la baza Deciziei de impunere contestate, organele fiscale menționează că: „, având în vedere că până la această dată nu s-a putut analiza alte documente în afara de cele prezentate la capitolul TVA, echipa de inspecție fiscală s-a pronunțat cu privire la sumele ce au influențat suplimentare cu privire la impozitul pe veniturile din alte surse, întrucât societatea nu mai deține niciun document din care să se poate deduce aceste sume, cu excepția achizițiilor (declaratate în jurnalele de cumpărări și precizate de administrator prin nota explicativă) efectuate la S.R.L. și S.R.L., achiziții pentru care nu s-a făcut dovada cu documente justificative și că acestea au fost utilizate în scopul activității economice a societății, pentru operațiuni taxabile, rezultând un impozit pe venituri din alte surse în sumă delei.”

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că suma delei, aferentă achizițiilor efectuate de la societatea S.R.L. și S.R.L., reprezintă venituri nete ale asociatului/administratorului unic al societății, fapt pentru care a stabilit o bază impozabilă suplimentară în cuantum de lei, stabilind un impozit suplimentar din alte surse în cuantum delei.

Petenta învederează faptul că, în mod greșit, organele fiscale au procedat la reconsiderarea achizițiilor efectuate de societatea contestatoare, considerând că acestea au fost efectuate în folosul personal al administratorului unic și nicidecum

pentru utilizarea lor în scopul activității economice ale societății, pentru operațiuni taxabile. Contrar celor reținute de organul de inspecție fiscală, achizițiile efectuate de la societățile S.R.L. și S.R.L. sunt achiziții efectuate pentru nevoile societății și sunt deductibile integral, organele de inspecție fiscală încălcând toate normele privitoare la veniturile din alte surse și calculând în mod abuziv și fără nicio bază legală acest impozit suplimentar în cuantum delei.

Precizează că administratorul societății a arătat prin nota explicativă adresată organului de inspecție fiscală în ce au constat achizițiile efectuate de la societățile S.R.L. și S.R.L., precum și faptul că acestea au fost utilizate pentru amenajarea spațiului folosit de societate, în scopul activității economice ale acesteia.

Este binecunoscut faptul că, pentru buna desfășurare a activității economice a unei societăți, aceasta are nevoie de un spațiu adecvat (care uneori necesită anumite lucrări de reparații), de anumite aparate precum calculatoare, telefoane, imprimante etc, precum și de anumite produse consumabile pe care le achiziționează în numele și pentru societate.

Mai mult, nu întotdeauna, reparațiile ce se fac la spațiile destinate sediilor sau punctelor de lucru ale unei societăți, se efectuează de societăți autorizate în construcții, astfel încât să existe situații de lucrări, fiind cunoscut că de cele mai multe ori acestea se efectuează în regie proprie, societatea achiziționând de la diverși furnizori de astfel de produse, pe bază de factură și chitanță.

Totodată, faptul că societatea contestatoare nu a putut pune la dispoziția organului fiscal documente care să ateste că achizițiile efectuate la societățile S.R.L. și S.R.L. au fost întrebuințate de societate în scopul bunei desfășurări a activității economice a societății nu înseamnă automat ca acestea au fost utilizate în folosul personal al administratorului unic al societății.

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

„În condițiile legii, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens un proces-verbal de constatare” coroborat cu prevederile pct.9.10 din OPANAF nr.3741/2015, care precizează:

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

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

Drept urmare, în Procesul - verbal nr.177/21.09.2021, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

„Din verificarea documentelor prezentate suplimentar de către societate constatăm că acesta se referă doar la perioada 01/2017-04/2020 (...)”

În drept, potrivit art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

(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.”

Totodată, potrivit art.26 din același act normativ:

“În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Începând cu 01 ianuarie 2016 sunt incidente prevederile literei B pct.27, pct 31-34 din Ordinul 2634/2015 privind documentele financiar-contabile :

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

(...) 31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire". Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;
- o copie a documentelor reconstituite.

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

Sintetizând prevederile legale citate, se reține că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile acestea vor fi reconstituite în termen

de maximum 30 de zile de la constatare, documentele reconstituite purtând în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT" și constituind baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

În spetă, sunt aplicabile și următoarele prevederi legale :

- art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției."

- art. 79 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 79 Calculul impozitului și termenul de plată

(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut."

- art.83 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Veniturile din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu. "

- art.11 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contributii sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."

- art. 114 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile persoanei prevăzute la art. 114, alin. (2), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu."

- art.114 alin (2) litera h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Definirea veniturilor din alte surse:

(...) bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana în folosul personal al acestuia."

- art.115 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut...”;

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economiei asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile**

fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, **se reține că orice venituri constând în bunuri și serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia reprezintă venituri din alte surse impozabile.**

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente care să justifice înregistrarea sumei delei lei, organele de inspecție fiscală au făcut aplicarea prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale și argumentele prezentate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, așa cum a fost preluat și în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta”,

coroborat cu pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“În sensul prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal”.

Aceste prevederi legale consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.**

În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale, iar organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică și în lipsa unor documente justificative suplimentare la dosarul contestației, organul de soluționare a contestației constată că, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe veniturile din alte surse în sumă delei.

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

În speță, sunt aplicabile și următoarele prevederi legale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 7 Rolul activ

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

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

„Art. 55 Mijloace de probă

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

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

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

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

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

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

„Art. 64 Prezentarea de înscrisuri

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

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

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

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

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

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă”, iar potrivit prevederilor art. 118 alin.(5) din actul normativ menționat,

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

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

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

Prin urmare, întrucât potrivit legii, în susținerea contestației, contestatara poate să prezinte documente, iar petenta nu a prezentat cu ocazia constatării la fața locului documente noi aferente perioadei 2014-2016, organul de soluționare a contestației constată că sumele stabilite ca fiind nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr...../12.04.2021 au fost stabilite în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare.

Astfel, intrucat societatea contestatoare nu a motivat pretentiile din contestatia formulată cu motive de drept si inregistrari de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situatia de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația SocietățiiS.R.L. împotriva Deciziei nr. /12.04.2021 referitoare la **impozitul pe venituri din alte surse în sumă de lei.**

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

DECIDE :

- **Respingerea ca neintemeiată** a contestației formulate SocietateaS.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. /12.04.2021 pentru impozitul pe venit din alte surse în sumă de lei;

- **Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală înregistrată sub nr. /12.04.2021 **pentru TVA în sumă de lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, pentru aceeași perioadă, și pentru aceeași obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță și de reținerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie se comunică la:

- CAB.INDIVIDUAL DE AVOCAT
- AJFP-INSPECȚIA FISCALĂ PERSOANE JURIDICE

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

DIRECTOR GENERAL