



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,
București, CP 050741
Tel: 021.319.97.54
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr.000/2020
privind soluționarea contestației formulate de
X (fosta X1),
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019** asupra contestației formulate de **X (fosta X1)**, înregistrată la ORC sub nr. **J00/0000/2018**, CUI **00000000**, prin avocat **Y**, conform împuternicirii avocațiale Seria **000** nr. **000/2019**, aflată în original la dosarul cauzei.

X contestă *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019*, încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** – impozit pe profit;
- **000 lei** – TVA;
- **000 lei** – impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- **000 lei** – impozit pe veniturile din alte surse.

De asemenea, **X** contestă și *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019*.

Chiar și în raport de data emiterii actelor administrativ fiscale contestate, respectiv **00.00.2019**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la data de **00.00.2019** la Administrația Județeană a Finanțelor Publice , sub numărul **000**, conform ștampilei aplicată de serviciul Registratură al acestei instituții pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019, emisă de organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, societatea susține următoarele:

Aspecte de procedură

Actele ce fac obiectul contestației sunt lovite de nulitate absolută în condițiile art. 46 alin (2) pct c) și art. 49 alin (1) lit b) din Codul de procedură Fiscală, fiind emise cu încălcarea dispozițiilor exprese și imperative prevăzute de lege pentru identificarea persoanei contribuabilului, acestea fiind întocmite și redactate pentru contribuabilul **X1**, iar nu pentru subscrisa **X**.

De asemenea, contestatara susține că actele administrativ fiscale au fost emise de organe incompetente teritorial, conform art. 30, art. 32 alin (5), art. 36 și art. 119 din Codul de procedura fiscală, fiind lovite de nulitate absolută.

Astfel, începând cu data de **00.00.2018**, societatea susține că a fost radiată din Registrul Comerțului Constanta, ca urmare a schimbării sediului social în Județul Ilfov. În cazul său, sediul social corespunde cu sediul fiscal, astfel încât, odată cu schimbarea sediului social, a fost schimbat și sediul fiscal al societății pe raza județului Ilfov.

Astfel, competența de administrare trece la noua unitate fiscală începând cu ziua următoare expirării termenului de 15 zile lucrătoare de la data înscrierii în registrul comerțului a mențiunilor privind modificarea sediului social, în cazul de față începând cu data de **00.00.2019**.

Contestatara apreciază că, odată schimbat sediul social, care reprezenta în fapt și sediul fiscal al acesteia, competența de administrare a creanțelor bugetare trece automat în sarcina organului fiscal din sfera teritorială a noului sediu social/sediul fiscal, respectiv din Județul Ilfov, fără a exista în sarcina contribuabilului obligația depunerii vreunui formular la ANAF.

Totodată, contestatara susține că au fost încălcate dispozițiile prevăzute la art. 122 - 133 din Codul de procedura fiscală, acest fapt atrage

incidența în cauza a dispozițiilor art. 49 alin. (3) din Codul de procedura fiscală.

De asemenea, societatea consideră că nu fost încălcate dispozițiile art. 99 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, în sensul că societatea nu a fost în prealabil instiintată în legătură cu efectuarea unei inspecții fiscale, drepturile sale fiind prejudiciate, necunoscând nici obiectul verificărilor și nici perioada în care aceasta urma să se desfășoare.

În speță, **X** nu a primit niciun fel de aviz fiscal de inspecție prealabil desfășurării controlului fiscal exercitat asupra sa, data la care a luat efectiv la cunoștință de acesta, fiind la **00.00.2018**, urmare a comunicării sale prin mail.

Prealabil acestui moment, abia la data de **00.00.2018** i s-a comunicat societății ca avizul de inspecție fiscală a fost publicat pe site-ul www.mfinante.ro, anunțuri acte administrative.

Nici la momentul respectiv și nici ulterior, nici în prezent pe site-ul ministerului nu se regăsește un astfel de anunț privitor la contestatarea **X**, astfel încât nu se poate aprecia că societatea ar fi primit avizul de inspecție, în condițiile art. 122 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Contestatarea consideră că nu i-au fost comunicate actele administrative fiscale conform prevederilor art. 47 din Codul de procedura fiscală, apreciind că, în cauza devin incidente dispozițiile art. 49 alin (3) din Codul de procedura fiscală, societatea fiind prejudiciată, cu atât mai mult cu cât aceasta își mutase sediul social, iar iminenta unui control fiscal de tipul verificare prin sondaj, la o altă locație decât sediul social, unde a fost transferată și toată arhiva societății, o prejudiciu în mod vădit.

Nefiind comunicat avizul de inspecție fiscală în condițiile legii, nu au fost respectate de către organul de inspecție fiscală nici dispozițiile art. 122 alin (2) lit b) din Codul de procedura fiscală, societatea neputând beneficia de termenul de 15 zile, prevăzut în mod expres de lege, lăsat la dispoziția contribuabilului pentru pregătirea documentației necesare.

În acest mod, a fost încălcat dreptul la apărare, drept garantat de art. 21 din Constituția României și art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În cursul inspecției a fost extins în mod nejustificat controlul efectuat, peste obiectul stabilit inițial în cadrul avizului de inspecție fiscală, fața de obiectul controlului stabilit inițial prin avizul de inspecție fiscală fiind calculate suplimentar și obligații fiscale principale derivând din impozitul pe dividende distribuite persoanelor fizice și impozit pe veniturile din alte surse, care nu au fost cuprinse în avizul inițial și care sunt excedentare.

Au fost încălcate dispozițiile art. 126 alin (1) lit. c) din Codul de procedura fiscală, durata inspecției fiscale desfășurate la fostul sediul al societății, în lipsa vreunei delegații de serviciu, durând mai bine de 6 luni.

Din Dispoziția de masuri înregistrată sub nr. **000/2019** rezulta că au fost emise două decizii de suspendare, respectiv nr. **000/2018** și nr. **000/2019**, iar reluarea inspecției s-a efectuat prin deciziile nr. **000/2019** și nr. **000/2019**, dar nu toate aceste decizii au fost comunicate societății, contrar dispozițiilor art. (4) din OMFP nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, sens în care aceste acte nu au putut fi verificate sub aspectul legalității.

Au fost încălcate dispozițiile art. 130 alin (2) și (3) din Codul de procedură fiscală, în sensul că la încheierea inspecției fiscale organul fiscal nu a comunicat societății constatările sale, neoferindu-i acesteia posibilitatea reală de a-și prezenta punctul de vedere.

Solicitarea societății de a modifica data pentru discuția finală la **00.00.2019** nu a fost primită de către organul fiscal, cu motivarea că s-ar încălca dispozițiile art 130 din Codul de procedură fiscală, limitându-se astfel dreptul societății de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la concluziile organului fiscal.

La data de **00.00.2019**, prin Hotărârea nr.**000/2019**, Tribunalul Ilfov a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență împotriva debitoarei **X**, stabilind ca dată limită pentru înregistrarea cererilor de admitere ale creanțelor data de **00.00.2019**. Deși a notificat în termenul legal asupra deschiderii procedurii insolvenței prin adresa nr.**000/2019**, organul de inspecție fiscală nu a înțeles să depună declarație de creanță în cadrul dosarului de insolvență nr. **00/00/2019**.

Prin urmare, societatea apreciază că organul fiscal nu putea să emită decizia de impunere care să conțină sume suplimentare de plată ci trebuia, în măsura în care avea de recuperat vreo sumă de bani de la aceasta, să se înscrie la masa credală a acesteia împreună cu ceilalți creditori.

După deschiderea procedurii insolvenței, singura modalitate de recuperare a presupuselor creanțe restante era prin parcurgerea procedurilor prevăzute de Legea nr. 85/2014.

Actele administrativ-fiscale emise *nu au fost motivate*, în condițiile art. 46 alin (2) din Codul de procedură fiscală, potrivit art. 73 alin (2) din același act normativ, organul fiscal având sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii, or în speță, aceasta minimă motivare nu exista.

Aspecte de fond

Impozitul pe profit

Contestatarul susține că organele fiscale au considerat în mod greșit că unele cheltuieli nu sunt deductibile, respectiv pe baza unui text de lege

desuet după intrarea în vigoare a noului Cod fiscal, la 01.01.2016, chiar dacă formal, au făcut referire la dispozițiile art. 25 alin (1) din Legea nr. 227/2015.

Referitor la furnizorul A(pct. a, b și c)

Societatea susține că, în mod greșit s-a apreciat de către organele de control că nu se poate acorda drept de deducere pentru sumele reprezentând **000 lei** - sistem video interfon și sumele de **000 lei** și respectiv **000 lei** aferente materialelor instalatii pe motivul că nu ar exista documente justificative aferente. În realitate pentru toate aceste cheltuieli au fost puse la dispoziție documente, însă organul fiscal le-a apreciat ca fiind insuficiente, neținându-se cont de principiul prevalării substanței asupra formei. Organul de control nu face o deplasare la fața locului pentru a constata existența obiectivelor de investiții pentru care au fost contractate lucrări și pentru care au fost achiziționate materialele, însă concluzionează că și când ar fi fost pe șantier și nu ar fi găsit nicio lucrare.

Deși nu se acorda deducere pe cheltuielile rezultate din facturile emise de **A**, organul de inspecție fiscală reia la "venituri" soldul creditor al contului 401.

Referitor la B(pct d)

Nici în acest caz, organul fiscal nu acorda drept de deducere, în contextul în care societatea a pus la dispoziția organului de control contractele și alte documente. Organul de control nu a făcut o deplasare la fața locului, pentru a certifica situația reținută în raportul de inspecție fiscală.

Referitor la C(pct. p)

Organul de control nu a acordat deducerea cheltuielilor aferente acestui contract, deși au fost prezentate contractul încheiat și factura emisă în baza acestuia, care fac dovada efectuării/prestării serviciului.

Nu au fost întocmite rapoarte de activitate, acest fapt nefiind necesar, în contextul în care consultanța acordată în temeiul contractului a constatat în analiza bilanțelor de verificare pentru perioada ultimelor 12 luni calendaristice în vederea semnării unui contract de revizie contabilă pentru anii 2013 până la zi.

Referitor la Z - cabinet de avocat - (pct r)

Și în acest caz a fost prezentat contractul de asistență juridică și factura emisă în baza acestuia, nefiind întocmite rapoarte de activitate sau alte documente, în condițiile în care consultanța a fost acordată în timpul unei discuții la biroul Avocatului. De asemenea, la aceeași dată se încheie un contract de abonament.

Referitor la diverși furnizori (aflați la pct. s, t, u, v, x, ab, ac, af, ag), societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au acordat deducerea cheltuielilor în mod nejustificat și artificial, în condițiile în care dovedea că aceste cheltuieli sunt deductibile constă în prestarea/executarea efectivă a lucrărilor către clienți.

*Referitor la producția de uși a societății (pct. am), din suma totală de **000 lei** (601.PRODUCȚIE), organul de control nu a acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei**, chiar dacă au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală toate bunurile de consum pentru producția vândută, în baza cărora a fost înregistrată pe cheltuială suma de **000 lei**.*

De asemenea, contestatara susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate elementele necesare acordării deductibilității consumului de materii prime, iar acestea acordă totuși deductibilitate pentru o parte din materiile prime înregistrate pe cheltuială, în condițiile în care pentru întreaga cantitate de materii prime, documentele care au stat la baza descărcării de gestiune au fost aceleași.

Referitor la veniturile neînregistrate, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au înregistrat în mod abuziv venituri nerealizate în mod efectiv de societate, venituri stabilite în mod artificial și pe baza unor simple presupuneri. Astfel dacă în cazul societății a existat un contract încheiat pe 2 ani, aceasta nu înseamnă că respectivul contract și-a produs efectele juridice pe întreaga perioadă contractuală.

*În cazul **D** (pct. ai), organul de control a inclus suma de **000 lei** în cadrul veniturilor, având în vedere de aceasta dată numai existența contractului de subantrepriză nr.**000/2013** și fără a ține seama de actul adițional de încetare a acestor raporturi contractuale. Astfel, ca și în alte situații, organul fiscal doar presupune continuarea raporturilor juridice dintre părți, fără a avea un temei legal și fără a face o minimă verificare prin deplasarea în șantierul din str.**D1**. În mod corect și legal, în cauză au fost întocmite devize de lucrări exclusiv pentru etapele executate în mod real. Restul "presupuselor" venituri nu pot fi luate în calculul veniturilor, în condițiile în care contractul a încetat mai înainte de termen.*

*În cazul **E** - (pct. aj), organul de control înregistrează în mod abuziv și fără temei legal venituri nerealizate în mod efectiv, bazându-se tot pe simple presupuneri, respectiv că lucrările contractate de subscrisă au și fost realizate în mod real. Or, nu există nicio probă în acest sens, susținerea organului fiscal nu are susținere legală sau faptică.*

În cazul 1- (pct. ak), organul de control inregistreaza in mod abuziv venituri nerealizate stabilite in cuantum de **000 lei**, in urma unei presupuneri si anume, acesta presupune ca lucrările contractate au fost efectuate fara a face macar o deplasare in şantierul din strada **N B**. In realitate, au fost intocmite devize de lucrări pentru etapele executate in mod efectiv, ulterior contractul incetand intre părţi. Si în acest caz, societatea este in posesia actului adiţional de inchidere a contractului, sens in care luarea in consideraţie a tuturor veniturilor stabilite de organul fiscal este in mod vădit nefondata.

În cazul veniturilor în sumă de 000 lei - (pct. ap), organul fiscal cuprinde in cadrul veniturilor si această sumă, reprezentând sume prescrise, măbind astfel baza impozabila, in lipsa oricărui temei legal.

În cazul clienţilor diverşi - (pct. at), organul de control reia la venituri sumele inscrise pe facturile anulate in condiţiile in care din declaraţiile 394 se poate constata cu certitudine daca acestea au fost sau nu transmise partenerului. In realitate, acestea nu au fost inregistrate de partener, dar cu toate acestea, ele au fost incluse la categoria "*venituri*" de organul fiscal.

In egala masura eronat, la (pct. av), desi nu au fost comunicate pe perioada controlului diferentele din declaraţia 394, ele au fost reluate la venituri. Pentru perioada respectivă, societatea avea dreptul intocmirii de declaraţii rectificative.

La (pct. as), organul de control estimeaza "*veniturile lipsa*" în sumă de **000 lei**, prezentând anexa 6 in acest sens, fara insa ca aceasta anexa sa fie insotita de vreo explicaţie, de vreo proba care sa o susţină, ori de orice alt act.

Taxa pe valoarea adăugată

Contestatară susţine că organele de inspecţie fiscală nu au acordat societăţii dreptul de deducere integral pentru TVA in mod eronat, pentru care se prezintă următoarele:

În ceea ce priveşte partenerul **F**, contestatară invederează in mod expres ca, in ceea ce priveşte TVA, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a stabilit in cauza C- 255 / 2 Halifax ca particularul trebuie să beneficieze de prezumţia de bună-credinţă, revenind organelor fiscale sarcina probei

faptului că aceștia, cu intenție directă, au luat parte la un mecanism fraudulos, pe baza administrării unor probe obiective.

Astfel, Curtea atrage atenția în mod serios, arătând că particularul nu trebuie să devină un investigator, această sarcină revenind organelor statale. Așadar, dacă un particular se află în posesia unei facturi conforme cu cerințele impuse de către directivă, dacă din verificarea realizată în VIES rezultă că partenerul de la care dorește să achiziționeze bunuri / servicii deține un cod de TVA valabil, rezultă că respectivul particular a acționat cu suficientă diligență. Prin urmare, dreptul de deducere al acestuia trebuie protejat indiferent de comportamentul partenerului său, revenind Statului sarcina de a sancționa faptele respectivului partener.

Prin urmare, societatea apreciază ca organul de control nu a acordat în mod abuziv dreptul de deducere al TVA pentru facturile supuse controlului invocând faptul ca nu a putut justifica prin documente utilitatea achiziției.

În fapt, organul de control trebuia sa demonstreze inutilitatea achiziției. Minima investigare pe care ar fi putut sa o faca si nu a facut-o ar fi fost vizita la fata locului (vizitarea șantierelor care au făcut obiectul contractelor pentru care au fost făcute achizițiile).

Deși organul de inspecție fiscală reține ca nu ar fi fost prezentate documente justificative, în lipsa acestora, acesta procedează la estimarea veniturilor conform art. 106 C. pr.fiscală, reținând o "*estimare TVA*" vădit "*aproximativă*" fara a avea la baza acte, dar si fara vreo constatare proprie a organului fiscal, facuta la fata locului.

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

În cazul de fata, organul fiscal nu a indicat algoritmul de calcul rezonabil pe baza caruia s-a făcut estimarea cuprinsa în raportul de inspecție fiscală si nici nu a prezentat vreun mijloc de proba care sa susțină în vreun fel aceasta estimare.

II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la X, prin Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2019, s-au constatat următoarele:

Impozit pe profit

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei** aferent următoarelor operațiuni:

a) Organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca s-au dedus în mod eronat cheltuieli cu amortizarea în suma de **000 lei** pentru sistem video

interfon cu aparataje terminale tip Legrand. Acest sistem a fost achizitionat în luna **00** 2014 de la **A** la valoarea de **000 lei**, societatea efectuând înregistrarea contabila: 214=404 **000 lei**. Societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în suma lunara de **000 lei**, astfel: anul 2015 suma de **000 lei**, anul 2016 suma de **000 lei** și anul 2017 suma de **000 lei**. În fapt, acest sistem a fost achizitionat de către **X1** pentru a fi montat la ansamblul de locuinte construit în str. **D1**, lucrarea fiind efectuată de către societate în calitate de subantreprenor conform contract de subantrepriza nr.**000/2013**.

b) În luna **00** 2014 contribuabilul înregistrează în evidenta contabila - cont 3028- achizitii de materiale în suma de **000 lei**, din facturile 1951 și 1953 emise de **A** reprezentând papuci, cablu, presepupa, poliamida, izolator bara, intrerupatoare, myym, priza, etc. In data de **00.00.2014** societatea efectuează înregistrarea contabila 6028=3028, cu suma de **000 lei** fără a întocmi documentele primare de intrare în gestiune și consumul acestora, nejustificând astfel cheltuiala efectuată. In timpul controlului contribuabilul nu a prezentat note de intrare recepție, bonuri de consum, respectiv cine a efectuat recepția acestor materiale si unde s-au folosit efectiv acestea.

c) In lunile **00** 2014, respectiv **00** 2014 contribuabilul înregistrează în evidenta contabila -cont 628- cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** (**000 lei** în luna **00** 2014, respectiv **000 lei** în luna **00** 2014), reprezentând contravaloare lucrări efectuate de către **A** - facturile **000**, respectiv **000**. Potrivit graficului de execuție, lucrările trebuiau executate în perioada **00.00.2013-00.00.2013**. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca s-au dedus in mod eronat in anul 2014 cheltuieli in suma de **000 lei**, reprezentând contravaloare lucrări care, conform graficului de execuție, trebuiau efectuate de către **A** în anul 2013, denaturând astfel rezultatul fiscal al anului 2014.

d) În data de **00.00.2014** societatea înregistrează in evidenta contabila factura nr.**000** emisa de către **F**, în suma de **000 lei**, reprezentând prestari servicii in constructii-glet mana a doua, conform Contract nr.**000/2014**. În timpul controlului societatea a prezentat doar un contract de subantrepriza încheiat cu **F**, al carui obiect îl reprezintă executia lucrarilor de prestari servicii în locația str. **D1**, fără însă să prezinte organelor de inspecție fiscală documente justificative în baza cărora a efectuat aceasta înregistrare, cine a efectuat efectiv lucrările și în ce au constat efectiv aceste prestari.

e) In luna **00** 2016 societatea înregistrează cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din factura fiscala nr.**000** emisa de **C**, reprezentând consultanta financiara, fără însă să prezinte documente justificative pentru efectuarea acestor cheltuieli (contract, rapoarte sau orice alte materiale jusificative din care sa rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de către partener).

f) In luna **00** 2017 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din factura fiscala nr.**000** emisa de **2 - CABINET INDIVIDUAL**, reprezentând asistenta juridica conform Contract nr.**000/2017**. De asemenea, în luna **00** 2017 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din factura **000**, reprezentând abonament luna **00**. In timpul controlului nu au fost prezentate rapoarte de lucru, devize sau orice alte situatii sau materiale justificative din care sa rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de catre partener.

g) In lunile **00** și **00** 2016 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din facturi emise de **G**, reprezentând lucrari instalatii sanitare conform contract, fără să prezinte documente justificative din care sa reiasa că lucrarile au fost efectuate.

h) In perioada verificata societatea inregistreaza cheltuieli deductibile in suma de **000 lei** din facturi emise de **D**, reprezentând chirie spațiu și refacturare utilitati, precum si inchirieri utilaje, fără să prezinte documente justificative din care sa reiasa necesitatea efectuarii acestor cheltuieli, în ce scopuri au fost inchiriate aceste spatii și care au fost activitățile desfășurate în acele spatii. In ceea ce privește inchirierile de utilaje, acestea au fost eronat inregistrate în contabilitate fiind deduse din facturi emise de **D**, facturile fiind emise de fapt de către **H**.

i) In perioada **00** 2015 - **00** 2016 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către **H** și **I** reprezentând chirie utilaje (automacara, macara), fără a prezenta documente justificative din care sa reiasa la ce lucrări au fost folosite aceste utilaje și ce facturi de prestari servicii au fost emise de societate, pentru a justifica aceste cheltuieli.

j) In perioada **00** 2015 - **00** 2017 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând transport, fără a prezenta documentele justificative (contracte, CMR, foi parcurs,etc) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli și nici nu au putut fi identificate facturi de refacturare a acestor transporturi.

k) In lunile **00** 2014, **00** 2016, **00** 2016, **00** 2016 și **00** 2017, societatea inregistreaza eronat facturile emise de către **J** nr.**000/2014**, **K** nr.**000/2016**, **L** nr.**000/2016**, **M** nr.**000/2017**, **N** nr.**000/2016**, organele de control constatând faptul ca societatea a înregistrat dublu în conturile de cheltuieli facturile emise de furnizorii mentionati anterior, marind nejustificat cheltuielile cu suma de **000 lei**.

l) In perioada **00** 2014 - **00** 2016 societatea inregistreaza cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând prestari servicii (cont 628), fără a prezenta documentele justificative (contracte, situații de plata, devize de lucrări sau orice alte materiale) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli.

m) În perioada **00** 2015 - **00** 2016 societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori (**O**, **P** și **Q**) reprezentând beton, nisip, balast, fără să prezinte documentele justificative (situații de plată, devize de lucrări sau orice alte materiale) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli, precum și dacă acestea au fost refacturate, având în vedere natura achiziției.

n) În luna **00** 2016 societatea înregistrează în evidența contabilă 2 facturi emise de către **R**, în suma de **000 lei**, fără a prezenta documente justificative în baza cărora a efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții, cine a efectuat efectiv recepția acestor materiale de construcții și ce documente au fost întocmite, marfurile înscrise în facturi fiind tabla diferite grosimi și europofil.

o) În luna **00** 2017 societatea înregistrează în evidența contabilă 7 facturi emise de către **S** în suma de **000 lei**, fără a prezenta documente justificative în baza cărora a efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții, cine a efectuat recepția acestora și ce documente au fost întocmite, marfurile înscrise în facturi fiind pvc rulouri, finish folie nuc, finish folie wenge.

p) În perioada **00-00** 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri în suma de **000 lei** conform facturilor emise către **D**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de subantrepriză nr. **000/2013** încheiat cu **D**, al cărui obiect este execuția și predarea la cheie a lucrărilor prevăzute în Anexa 1 pentru imobilul din str. **D1**, prețul fiind de **000 euro+TVA**. Din verificarea facturilor emise și a Anexei 1 la contractul de subantrepriză, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile. Având în vedere faptul că valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2014, data emiterii ultimei facturi)** și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri nefacturate pentru această lucrare în suma de **000 lei**.

q) În data de **00.00.2015** societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei** conform factura nr. **000** emisă către **E**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de antrepriză nr. **13/14.09.2015**, al cărui obiect îl reprezintă: Realizare lucrări de construcții montaj la **E**, lucrări descrise în Anexa 1. Contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ referitor la contractul și lucrările efectuate la **E**. Din verificarea facturilor emise și a Anexei 1 la Contractul de antrepriză nr. **000/2015** organul de control a constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile. Având în vedere că valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2015, data emiterii facturii)** și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri nefacturate pentru această lucrare în suma de **000 lei**. În data

de **00.00.2015** societatea efectueaza inregistrarea contabila 411=768 (-**000 lei**), inregistrare prin care se storneaza eronat din venituri suma de **000 lei**, reprezentand garantie de buna executie contract. Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat la repunerea sumei de **000 lei** in contul de venituri.

r) În data de **00.00.2016** societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei** conform factura nr.**000** emisa către **1**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de prestari servicii nr.**000/2016**, al carui obiect îl reprezintă constructia unui ansamblu de locuit cu o suprafața de 300 mp în localitatea **D3**, str.**N B**, lucrările constand în terasamente, sapatura fundatie, construire structura de rezistență, respectiv armare fier beton, cofrare, turnare beton, caramida, montaj ferestre pvc, sarpanta, tigla acoperis si hidroizolatie. Valoarea totala estimata este de **000 euro+TVA (000 euro)**. De asemenea, societatea a prezentat Anexa 1 la contract prin care părțile au stabilit ca societatea sa facă pavajul în urma bransarii la rețeaua electrică, pretul fiind de **000 lei**. Organele de inspectie fiscala au constatat că lipsesc procesele verbale de recepție la finele fiecărei etape de realizare, situații de lucrări/devize aferente. Din verificarea facturilor emise si a Anexei 1 a Contractului de prestari servicii nr.**000/2016**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a facturat in totalitate veniturile. Avand in vedere ca valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei** curs euro din data de **00.00.2016**, data emiterii facturii) și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de **000 lei**.

s) In perioada verificata societatea inregistreaza diferente intre cheltuielile inregistrate în contabilitate în contul 601, 607 și corespondenta în venituri cont 707 în suma de **000 lei**. În perioada **00.00.2014-00.00.2017** societatea a desfasurat activitati de comert (achizitii de materii prime pentru fabricare uși vândute către persoane afiliate, achizitii de uși de la aceștia și vanzare uși către diversi clienti) și prestari servicii (constructii). Inregistrările efectuate în contabilitate nu respectă prevederile legale, în sensul ca anumite prestari de servicii au fost inregistrate eronat ca și activitate de comert (cont 371, cont 607, cont 707), organele de inspectie fiscala neputând verifica descarcarea de gestiune prin contul 607, întrucât inregistrările contabile au fost efectuate cumulat (607=371), societatea neintocmind documentele primare de intrare-iesire în gestiune (nir, fise de magazie).

In perioada **00.00.2017-00.00.2017** societatea desfășoară activitate de producție uși metalice, inregistrările contabile fiind efectuate prin conturile 301, 601, 607 și 707. Pentru activitatea de producție s-au prezentat bonuri de predare cu consumuri pentru gestiunea marfuri și situații în excel cu diverse sortimente de uși. Bonurile de predare cu consumuri contin

cantitatile de materii prime utilizate pentru fabricarea usilor. Conform acestora, se calculează un preț (care nu poate fi verificat) prin împărțirea consumurilor la numărul de uși fabricate (diverse sortimente), organele de inspecție fiscală neputând stabili consumurile efective pentru fabricarea unei uși, implicit numărul de uși obținute întrucât, în contabilitate înregistrările se fac în sens invers, pornindu-se de la cantitatea de uși obținută.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativa, solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la aceste aspecte, iar până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documentele solicitate. Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei**, reprezentând diferența între cheltuielile înregistrate în contabilitate în contul 601, 607 și corespondența în venituri cont 707.

t) Conform balanței încheiate la data de **00.00.2013**, societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei**, având următoarea componentă: **-D=000 lei; -T=000 lei**. Conform balanței încheiate la data de **00.00.2014** societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei** cu următoarea componentă: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T=000 lei**. Conform evidenței contabile, la data de **00.00.2015**, respectiv **00.00.2016**, cele 3 societăți înregistrează următoarele sume în soldul creditor al contului 419: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T= -000 lei**, iar la data de **00.00.2017**, situația se prezintă astfel: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T= -000 lei**;

Intrucât la data de **00.00.2016**, respectiv **00.00.2017** societatea nu a înregistrat venituri pentru sumele încasate prin contul 419 "Clienți Creditori", organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumelor respective în contul de venituri, sumele fiind prescrise. Astfel au fost repuse venituri în suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2016, 000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2017)** din cont 419, analitic **D**, și suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, an 2017)**, analitic **K**.

u) Pentru perioada verificată societatea nu a prezentat o evidență a formularelor utilizate. Au fost prezentate o parte din cotoarele de facturi emise în format hârtie, precum și o listă cu formularele emise cu ajutorul tehnicii de calcul. Nu au fost prezentate deciziile anuale pentru stabilirea plajelor cu seriile și numerele alocate formularelor emise de către societate. În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativa, solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-a cerut situația cu formularele emise, utilizate și anulate pentru perioada 2014-2017. Până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documentele solicitate. Având în vedere cele precizate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se poate stabili cu exactitate evidența facturilor utilizate de societate, drept pentru care au procedat la estimarea veniturilor conform art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările și

completările ulterioare. Conform Notei de fundamentare a rezultat ca societatea trebuia sa inregistreze venituri in suma de **000 lei** (**000 lei** an 2015+**000 lei** an 2016 și **000 lei** an 2017).

v) În lunile **00** și **00** 2016 societatea nu a prezentat toate cele 3 exemplare ale facturilor anulate. Astfel a fost repusa în contul de venituri suma de **000 lei**.

De asemenea, în perioada **00.2015 - 00.2017** societatea nu a înregistrat venituri în suma de **000 lei** din facturile emise către diversi clienți.

w) În perioada verificata societatea nu declara prin Declarația 394 livrari către parteneri, astfel:

- în luna **00** 2016 societatea nu declara livrari către **U**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**. Conform evidentei contabile societatea nu inregistreaza livrari către partener;

- in anul 2017 societatea nu declara livrari către **V**, în timp ce partenerul declara achizitii învaloare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**. Conform evidentei contabile societatea a emis și înregistrat 2 facturi în suma de **000 lei**, iar factura **000/2017** în valoare de **000 lei** și **000 lei** TVA nu este înregistrată, rămânând o diferența neinregistrata în suma de **000 lei** (**000-000-000 lei**) și TVA în sumă de **000 lei**;

- in anul 2017 societatea declara livrari către **W** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferența de **000 lei** și **000 lei** TVA;

- in anul 2017 societatea declara livrari către **H1** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferența de **000 lei** și **000 lei** TVA;

- in anul 2017 societatea declara livrari către **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferența de **000 lei** și **000 lei** TVA. Conform evidentei contabile societatea a înregistrat facturi emise către partener în suma de **000 lei**, iar factura nr.**000/2017** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei** nu este înregistrată, rămânând o diferența neinregistrata în suma de **000 lei** (**000-000-000 lei**) și TVA **000 lei**.

De asemenea, au fost constatate diferente în ceea ce privește declararea de achizitii, astfel:

- In anul 2017 societatea declara achizitii de la **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei** în timp ce partenerul declara livrari în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferența de **000 lei** și **000 lei** TVA;

-in luna **00** 2015 societatea declara achizitii de la **J** în suma de **000 lei** (factura **000/2015**) in timp ce partenerul nu declara livrari.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și a cheltuielilor la nivelul celor rezultate din Declarațiile 394, rezultand o diferența de venituri nedeclarate în suma de **000 lei** și cheltuieli deduse în suma de **000 lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei**, constatând că **X** nu a respectat prevederile art 19, art. 21 alin.(1), alin.(2) lit.d), alin.(4) lit. f), lit. m) și lit.t) din Legea nr. 571/2003, pct.44, pct.48 și pct.49² din HG 44/2004, art 11 alin.(6), art.19 alin.(1), art.25 alin.(1), alin.(3) lit.l), alin.(4) lit.j) din Legea nr. 227/2015, art.6 din Legea nr.82/1991, pct.13 alin.(1) lit.a) din HG 1/2016, art.108, alin.(2) din Legea nr.207/2015, art.4, alin.(2) din OPANAF 442/2016, art.2517 din Codul civil.

Taxa pe valoarea adăugată

a) În data de **00.00.2014** societatea deduce TVA in suma de **000 lei** din factura nr.**000** emisa de **F**, reprezentând prestari servicii in constructii-glet mana a doua, conform Contract nr.**000/2014**. În timpul controlului societatea a prezentat doar un contract de subantrepriza încheiat cu **F**, al carui obiect îl reprezintă executia lucrarilor de prestari servicii în locația str. **D1**, fără însă să prezinte organelor de inspecție fiscală documente justificative în baza corora a efectuat aceasta inregistrare, cine a efectuat efectiv lucrările și în ce au constatat aceste prestari.

b) Pentru perioada verificata contribuabilul nu a prezentat o evidenta a formularelor utilizate. Au fost prezentate o parte din cotoarele de facturi emise in format hârtie si o lista cu formularele emise cu ajutorul tehnicii de calcul. Nu au fost prezentate deciziile anuale pentru stabilirea plajelor cu seriile si numerele alocate formularelor emise de catre societate. Avand in vedere cele precizate anterior, organul de control a constatat ca nu se poate stabili cu exactitate evidenta facturilor utilizate de societate, drept pentru care s-a procedat la estimarea veniturilor conform art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, s-a procedat la estimarea TVA colectata în suma de **000 lei (000 lei an 2015 + 000 lei an 2016 și 000 lei an 2017)**.

c) Așa cum s-a arătat și la capitolul impozitului pe profit, societatea nu declara livrari către parteneri în Declarația 394, astfel:

- în luna **00** 2016 societatea nu declara livrari către **U**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**. Conform evidentei contabile societatea nu inregistreaza livrari către partener;

-in anul 2017 societatea nu declara livrari către **V**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**. Conform evidentei contabile societatea a emis și înregistrat 2 facturi în suma de **000 lei**, iar factura nr.**000/2017** în valoare de **000 lei** și **000 lei** TVA nu este înregistrată, rămânând o diferență neinregistrată în suma de **000 lei (000-000-000 lei)** și TVA în sumă de **000 lei**;

-in anul 2017 societatea declara livrari către **W** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

-in anul 2017 societatea declara livrari către **H1** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

-in anul 2017 societatea declara livrari către **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declara achizitii în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA. Conform evidentei contabile societatea a înregistrat facturi emise către partener în suma de **000 lei**, iar factura nr.**000/2017** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei** nu este înregistrată, rămânând o diferență neinregistrată în suma de **000 lei (000-000-000 lei)** și TVA în sumă de **000 lei**.

De asemenea, au fost constatate diferente în ceea ce privește declararea de achizitii, astfel:

-In anul 2017 societatea declara achizitii de la **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei** în timp ce partenerul declara livrari în valoare de **000 lei** și TVA aferenta în sumă de **000 lei**, rezultand o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

-in luna **00** 2015 societatea declara achizitii de la **J** în suma de **000 lei** (factura **000/2015**) in timp ce partenerul nu declara livrari.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA la nivelul celor rezultate din Declarațiile 394, rezultand o diferență de TVA colectată în suma de **000 lei** și TVA fără drept de deducere în suma de **000 lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de **000 lei**, constatând că **X** nu a respectat prevederile art. 145 alin.(2) lit.a), art.134² alin.(3), art.146 alin.(1) lit.a), art. 145,¹ alin. (1), art. 134¹ alin.(1) și (7) din Legea nr. 571/2003, pct.46 alin(1) din HG 44/2004, art. 297 alin.(4) lit. a), art. 298, alin.(1), art.299 alin.(1), art. 11 alin. (6), art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015, pct. 69 din HG 1/2016, art.2517 din Codul civil și prevederile anexei 2 din OPANAF 588/2016.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **000 lei** pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015**, considerând că societatea nu a respectat prevederile art. 11 alin (1), art. 67 alin (1), art. 7 pct. 11 și 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății și un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de **000 lei** pentru perioada **00.00.2016-00.00.2017**, considerând că societatea nu a respectat prevederile art. 11 alin (1), art. 114 alin (1), alin.(2) lit.i), art. 115 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2019** s-au dispus următoarele:

Măsura 1.1 - "Efectuarea de punctaje și corectarea declarațiilor informative 394 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA aferente perioadei 00.00.2014-00.00.2015".

Măsura 2.1 - "Efectuarea de punctaje și corectarea declarațiilor informative 394 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA aferente perioadei 00.00.2016-00.00.2017".

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

A. Aspecte procedurale

În ceea ce privește susținerea contestatarei referitoare la faptul că actul de impunere contestat este lovit de nulitate fiind emis cu încălcarea dispozițiilor legale referitoare la identificarea persoanei contribuabilului, respectiv este emis pe numele **X1** și nu pe numele **X**, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că Decizia de impunere nr.**000/2019** cuprinde denumirea contribuabilului, denumire rezultată din aplicațiile informatice utilizate de ANAF, precum și codul de identificare fiscală atribuit potrivit legii.

Potrivit art.1 pct.40 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în privința persoanelor

juridice, datele de identificare sunt reprezentate de denumire, domiciliul fiscal și codul de identificare fiscală.

De asemenea, potrivit Codului civil, identificarea persoanei juridice poate fi făcută și prin intermediul codului unic de înregistrare.

Totodată, se reține faptul că, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea unor elemente ale actului administrativ care au produs o vătămare ce nu poate fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului.

Având în vedere cele de mai sus precum și faptul că societatea, ca subiect al impunerii fiscale realizate prin emiterea actului administrativ fiscal contestat, poate fi identificată cu certitudine întrucât codul de identificare fiscală înscris în decizia de impunere contestată este cel corect, argumentul referitor la înscrisul vechii denumiri a societății nu este de natură să atragă nulitatea acesteia, neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește afirmația societății contestată potrivit căreia inspecția fiscală și emiterea actelor administrative contestate au fost efectuate de un organ fiscal incompetent întrucât începând cu data de **00.00.2018** a fost radiată din Registrul Comerțului urmare schimbării sediului social în județul Ilfov, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

Potrivit prevederilor art.36 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) În cazul în care se schimbă domiciliul fiscal, potrivit legii, competența teritorială trece la noul organ fiscal central de la data schimbării domiciliului fiscal.”

De la aceste prevederi legale care reprezintă regula în materie de schimbare a competenței organului fiscal în condițiile schimbării domiciliului fiscal legiuitorul a prevăzut și o excepție, și anume cea de la alin.3 al aceluiași articol din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *”În situația în care se află în curs de derulare o procedură de administrare, cu excepția procedurii de executare silită, organul fiscal central care a început procedura este competent să o finalizeze.”*

În conformitate cu dispozițiile art.1 pct.2 din actul normativ menționat:

”2. administrarea creanțelor fiscale - oricare din activitățile desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală a contribuabililor/plătitorilor și a altor subiecte ale raporturilor juridice fiscale;*
- b) declararea, stabilirea, controlul și colectarea creanțelor fiscale;*
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale;*
- d) asistența/îndrumarea contribuabililor/plătitorilor, la cerere sau din oficiu;*

e) aplicarea sancțiunilor în condițiile legii;”

iar potrivit pct.6 al aceluiași articol de lege prin control fiscal se înțelege *”totalitatea activităților efectuate de organele fiscale pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

Din interpretarea coroborată a acestor prevederi legale rezultă că, potrivit legii, procedura de administrare a creanțelor fiscale a unui contribuabil presupune un ansamblu de activități/etape pe care organele fiscale le pot desfășura, controlul (inspecția fiscală) reprezentând doar una dintre acestea. De asemenea, inspecția (controlul) fiscal reprezintă totalitatea activităților desfășurate de organele fiscale pentru verificarea modului în care sunt respectate de către contribuabili prevederile legislației fiscale, între acestea numărându-se analiza de risc, selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși verificării, emiterea avizului de inspecție fiscală, etc.

Prin urmare, întrucât la data emiterii avizului de inspecție fiscală nr.**000/2018** care reprezintă inițierea controlului fiscal, societatea se afla în administrarea organelor fiscale din cadrul AJFP , fiind în curs de derulare o procedură de administrare inițiată de acestea, acest organ fiscal este competent conform legii să finalizeze procedura.

Mai mult, societatea a comunicat organului de inspecție fiscală prin intermediul mijloacelor electronice, în data de **00.00.2018**, faptul că a mai fost supusă unui control finalizat prin încheierea Procesului verbal nr.**000/2018**, din conținutul comunicării reieșind faptul că a luat la cunoștință că există în derulare o inspecție fiscală începută de AJFP conform Avizului de inspecție fiscală nr.**000/2018**.

Totodată, din actele aflate la dosarul cauzei, în data de **00.00.2019** a fost încheiat un acord privind stabilirea locului de desfășurare a inspecției fiscale, semnat de împuternicitul societății, domnul **3** astfel încât nu pot fi reținute nici argumentele acesteia referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.99 alin.1, respectiv art.122 alin.1 din Codul de procedură fiscală referitoare la înștiințarea prealabilă a contribuabilului față de acțiunea de inspecție fiscală ce urmează să se desfășoare și la transmiterea avizului de inspecție fiscală.

De asemenea, nu poate fi reținut nici argumentul privitor la extinderea nejustificată a controlului efectuat, peste obiectul stabilit inițial, întrucât, așa cum rezultă din actele aflate la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au emis un nou aviz cuprinzând toate obligațiile fiscale ce urmează a fi supuse verificării, aviz ce a fost comunicat societății direct la data de **00.00.2019**, prin remitere sub semnătură, cu toate că acesta a fost

comunicat inițial în data de **00.00.2018**, conform procedurii de comunicare prin publicitate, aspect care îl subliniază și contestatara prin contestație.

Mai mult, pentru necomunicarea în termenul și în formele prevăzute de lege a avizului de inspecție fiscală nu este prevăzută o sancțiune iar societatea nu face dovada că aceste eventuale vicii procedurale i-au produs o vătămare.

Referitor la argumentul privind depășirea duratei maxime pentru efectuarea inspecție fiscale, nici acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

În speță sunt incidente prevederile art.126 alin.(1) lit.b) și alin.(2), art.130 alin.(4), art.131 alin.(1) lit.b și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că la data începerii inspecției fiscale societatea face parte din categoria contribuabililor mijlocii, astfel:

“Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

(2) în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. în acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor ART.117 alin. (1).”

“Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

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

“Art. 131) Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.(...)

(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 90 de zile în cazul contribuabililor mijlocii, respectiv 180 de zile pentru contribuabilii care prezintă sedii

secundare, indiferent de mărime, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Totodată, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, în condițiile în care deciziile de impunere care au la bază raportul de inspecție fiscală, se emit în cel mult 25 de zile lucrătoare de la data discuției finale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** reiese că inspecția fiscală a început la data de **00.00.2019** fiind înscrisă la poziția nr.8 din Registrul unic de control și s-a desfășurat până la data de **00.00.2019**, data programată pentru discuția finală, așadar în interiorul termenului de 180 de zile prevăzut de lege pentru contribuabilii care prezintă sedii secundare, indiferent de mărimea acestora.

Așadar, se reține faptul că termenul de decădere prevăzut de art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare nu a fost depășit, astfel că organele de inspecție fiscală au emis în mod legal Decizia de impunere nr.**000/2019**.

În ceea ce privește afirmația referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.130 alin.2 și 3 din Codul de procedură fiscală prin necomunicarea raportului de inspecție fiscală, conform legii, aspect ce a pus societatea în imposibilitatea de a prezenta punctul de vedere față de acesta, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, așa cum reiese din chiar cuprinsul contestației, contestatarei i s-a comunicat proiectul raportului de inspecție fiscală prin email, la data de **00.00.2019**, împreună cu înștiințarea pentru discuția finală din data de **00.00.2019**.

De asemenea, tot din cuprinsul contestației rezultă că organul de inspecție fiscală nu a dat curs solicitării de reprogramare a datei pentru discuția finală, acesta fiind un atribut exclusiv al autorității fiscale competente, astfel încât data discuției finale a rămas **00.00.2019**.

Așa cum se consemnează și în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, pag.**000**, societatea nu s-a prezentat la data stabilită pentru discuția finală și nu a prezentat un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la termenul de 5 zile prevăzut de lege pentru prezentarea punctului de vedere față de proiectul raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că, potrivit art.130 alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *"Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."*

Prin urmare, termenul prevăzut de legiuitor este de cel mult 5 zile lucrătoare fiind instituită astfel o obligație și în sarcina contribuabilului care trebuie să depună diligențele necesare în vederea prezentării în timp util a punctului său de vedere.

În ceea ce privește susținerea contestatarei referitoare la inadmisibilitatea emiterii deciziei de impunere pentru creanțe anterioare deschiderii procedurii insolvenței, organul de soluționare reține următoarele:

În conformitate cu prevederile art.114 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Persoanele supuse inspecției fiscale

"Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege."

coroborat cu art.110 alin.(1) din același act normativ, care precizează:

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

Urmare celor stipulate mai sus se desprinde concluzia că nu există temei legal în baza căruia organele de inspecție fiscală să nu poată efectua inspecție fiscală dacă este respectat termenul de prescripție chiar și în situația în care societatea se află sub incidența Legii nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Astfel se reține că nu există nicio restricție sau excepție cu privire la anumite situații în care agenții economici să nu poată fi supuși inspecției fiscale.

Deschiderea procedurii menționate mai sus nu poate să împiedice stabilirea creanțelor fiscale (emiterea deciziilor de impunere) pentru sume datorate de debitor, anterior deschiderii procedurii.

Mai mult, art.75 alin.1 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență prevede: *„De la data deschiderii procedurii se suspendă de drept toate acțiunile judiciare, extrajudiciare sau măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra averii debitorului."*

Se reține că dacă legiuitorul ar fi dorit ca deschiderea procedurii insolvenței să determine și suspendarea acțiunilor de inspecție fiscală ar fi nominalizat *expressis verbis* respectiva acțiune. Acest raționament este fundamentat pe faptul că în cuprinsul prevederii legale sunt enumerate limitativ acțiunile și măsurile care sunt suspendate de la deschiderea procedurii insolvenței.

Ca urmare, inspecția fiscală se poate efectua și asupra agenților economici care se află sub incidența legii insolvenței astfel încât argumentul contestatoarei nu poate fi reținut.

Totodata, se reține că legalitatea unei decizii de impunere se verifica de instanta de contencios administrativ fiscal, în raport cu legea fiscală, iar singura situație în care judecătorul de contencios fiscal trebuie să aplice legea insolvenței, deoarece chiar legea fiscală face trimitere expresă la aceasta lege, este cea reglementată de art. 179 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„În cazul datoriilor carora li s-a deschis procedura insolvenței, pentru creanțele fiscale născute anterior sau ulterior datei deschiderii procedurii insolvenței, se datorează dobânzi și penalități de întârziere, potrivit legii care reglementează această procedură”.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, fapt pentru care organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a cauzei.

B. Aspecte de fond

1. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei - impozit pe profit;
- 000 lei – TVA,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile de bunuri și servicii de la furnizori interni, precum și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care argumentele contestatarii nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA suplimentară în sumă de **000 lei**, aferente următoarelor operațiuni:

- a)
- cheltuieli cu amortizarea în suma de **000 lei** pentru sistem video interfon cu aparataje terminale tip Legrand, achiziționat în luna **00** 2014 de la **A**, pentru a fi montat la ansamblul de locuințe construit în str.**D1**, lucrarea fiind efectuată de către societate în calitate de subantreprenor conform contract de subantrepriza nr.**000/2013**;
 - achiziții de materiale în suma de **000 lei**, din facturile **000** și **000** emise de **A** reprezentând papuci, cablu, presepupa, poliamida, izolator bară, întrerupătoare, myym, priza, etc, fără a deține documentele primare de intrare în gestiune și consumul acestora;
 - achiziții în suma de **000 lei** (**000 lei** în luna **00** 2014, respectiv **000 lei** în luna **00** 2014), reprezentând contravaloare lucrări efectuate de către **A**-facturile **000**, respectiv **000**, deduse în mod eronat în anul 2014, în condițiile în care, conform graficului de execuție, trebuiau efectuate de către **A** în anul 2013, fapt pentru care s-a denaturat rezultatul fiscal al anului 2014.
- b) cheltuielile în suma de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, aferente facturii nr.**000** emisă de către **F**, reprezentând prestări servicii în construcții-glet mană a doua, conform Contract nr.**000/2014** au fost deduse în mod eronat, în condițiile în care nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală documente justificative;
- c) cheltuieli în suma de **000 lei** din factura fiscală nr.**000** emisă de **C**, reprezentând consultanța financiară, fără însă să fie prezentate documente justificative pentru efectuarea acestor cheltuieli;
- d) cheltuieli în suma de **000 lei** din factura fiscală nr.**000** emisă de **2-CABINET INDIVIDUAL**, reprezentând asistența juridică conform Contract nr.**000/2017**. De asemenea, în luna **00** 2017 societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din factura **000**, reprezentând abonament luna **00**. În timpul controlului nu au fost prezentate rapoarte de lucru, devize sau orice alte situații sau materiale justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de către partener;
- e) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de **G**, reprezentând lucrări instalații sanitare conform contract, fără să fie prezentate documente justificative din care să reiasă că lucrările au fost efectuate;
- f) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de **D**, reprezentând chirie spațiu și refacturare utilități, precum și închirieri utilaje, fără să fie prezentate documente justificative din care să reiasă necesitatea efectuării acestor cheltuieli, în ce scopuri au fost închiriate aceste spații și care au fost activitățile desfășurate în acele spații;

g) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de către **H** și **I** reprezentând chirie utilaje (automacara, macara), fără a fi prezentate documente justificative din care sa reiasa la ce lucrări au fost folosite aceste utilaje și ce facturi de prestari servicii au fost emise de societate, pentru a justifica aceste cheltuieli;

h) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând transport, fără a prezenta documentele justificative (contracte, CMR, foi parcurs,etc) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli și nici nu au putut fi identificate facturi de refacturare a acestor transporturi;

i) facturile emise de către **J** nr.**000/2014**, **K** nr.**000/2016**, **L** nr.**000/2016**, **M** nr.**000/2017**, **N** nr.**000/2016** au fost înregistrate dublu în conturile de cheltuieli, marind nejustificat cheltuielile cu suma de **000 lei**;

j) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând prestari servicii, fără a fi prezentate documente justificative în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate;

k) cheltuieli în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori (**O**, **P** și **Q**) reprezentând beton, nisip, balast, fără să fie prezentate documentele justificative în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli, precum și dacă acestea au fost refacturate, având în vedere natura achiziției;

l) - 2 facturi emise de către **R** în luna **00** 2016, în suma de **000 lei**, au fost înregistrate ca fiind deductibile fiscal, fără însă a deține documente justificative privind înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții, cine a efectuat efectiv recepția acestor materiale de construcții și ce documente au fost întocmite, marfurile înscrise în facturi fiind tabla diferite grosimi și europrofil;

- 7 facturi emise de către **S** în luna **00** 2017, în suma de **000 lei**, au fost înregistrate ca fiind deductibile fiscal, fără însă a deține documente justificative în baza cărora a efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții, cine a efectuat recepția acestora și ce documente au fost întocmite, marfurile înscrise în facturi fiind pvc rulouri, finish folie nuc, finish folie wenge.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, în speță sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

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

în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, potrivit prevederilor stipulate la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

De asemenea, la art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit art. 21 lit.f):

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”.

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

În cadrul aceluiași art.21, la alin.(4) sunt stipulate cheltuielile care nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil. Astfel, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m), următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

“Art. 21 (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.44 și pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care

angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă cronologic și sistematic, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, iar în ceea ce privește serviciile, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauză.

Mai mult, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a cheltuielilor înregistrate în contabilitate îi revine contribuabilului care deduce aceste cheltuieli.

Începând cu 01.01.2016, aceste prevederi legale au fost preluate de art. 25 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Art. 25 - Cheltuieli

(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

În ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, se reține că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”,

iar la art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ se prevede:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

Totodată, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale

exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității desfășurate, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În speță, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]”

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căreia:

“ART. 6

(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.”

Prin urmare, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, iar în sarcina contribuabililor subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect.

Din analiza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**, precum și a documentelor anexate dosarului contestației, organul de soluționare reține următoarele:

a) În ceea ce privește relația/tranzacția cu furnizorul **A**:

1. Referitor la cheltuielile cu amortizarea pentru sistem video interfon cu aparataje terminale tip Legrand în sumă de **000 lei**, acest sistem a fost achiziționat în luna **00** 2014 de la **A** la valoarea de **000 lei**, societatea efectuând înregistrarea contabilă: 214=404 cu suma de **000 lei**. Societatea înregistrează cheltuieli cu amortizarea în suma lunară de **000 lei**, astfel: anul 2015 suma de **000 lei** (**00-00**, **00** și **00**), anul 2016 suma de **000 lei** (**00-00**) și anul 2017 suma de **000 lei** (**00-00**). În fapt, acest sistem a fost achiziționat de către **X1** pentru a fi montat la ansamblul de locuințe construit în str. **D1**, lucrarea fiind efectuată de către societate în calitate de subantreprenor conform contract de subantrepriza nr.**000/2013**.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativă din data de **00.00.2019** "*Precizați unde ați utilizat sistemul videointerfon achiziționat în luna 00 2014 de la A, respectiv caloriferele achiziționate în luna 00 2014 de la aceeași societate*", d-l **3** precizează faptul că „sistemul video interfon a fost instalat în imobilul din strada **D1**”.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că societatea înregistrează în luna **00** 2014 în evidența contabilă -cont 3028- achiziții de materiale în suma de **000 lei**, din facturile **000** și **000** emise de **A** reprezentând papuci, cablu, presepupa, poliamida, izolator bară, întrerupătoare, myym, priza, etc. În data de **00.00.2014** societatea efectuează înregistrarea contabilă 6028=3028, cu suma de **000 lei** fără a întocmi documentele primare de intrare în gestiune și consumul acestora, nejustificând astfel cheltuielile efectuate. În timpul controlului contribuabilul nu a prezentat note de intrare recepție, bonuri de consum, respectiv cine a efectuat recepția acestor materiale și unde s-au folosit efectiv acestea.

3. Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în lunile **00** 2014, respectiv **00** 2014 contribuabilul înregistrează în evidența contabilă -cont 628- cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** (**000 lei** în luna **00** 2014, respectiv **000 lei** în luna **00** 2014), reprezentând contravaloare lucrări efectuate de către **A**-facturile **000**, respectiv **000**.

În data de **00.00.2013** a fost încheiat contractul de subantrepriza nr.**000** între **X1**, în calitate de antreprenor și **A** în calitate de subantreprenor. Conform pct.3.1, cap.III, obiectul contractului-subantreprenorului se obligă să execute și să predea "*la cheie*", pe riscul său, lucrările prevăzute în Anexa 1 pentru imobilul situat în str.**D1**, București. La pct.4.1,4.2 cap.IV se prevede că durata de execuție a lucrărilor, respectiv durata de finalizare a acestora este cea prevăzută în Anexa nr.2, conform graficului de execuție. Conform pct.4.3, după finalizarea fiecărei etape de execuție părțile vor încheia un proces verbal de recepție calitativă. De asemenea, pct.4.8 prevede că

finalizarea integrala a lucrarilor se va face la termenul stabilit de către părți în contract, cu încheierea procesului verbal de recepție la terminarea lucrarilor. Pretul total al lucrarilor este de **000 euro+tva**, conform prevederii cap.V, pct.5.1. Pe factura **000/00.00.2014** se precizeaza: "*situatie de plata contract 5*", având anexat un centralizator-situații **00 2013** în valoare de **000 euro+tva**. Pe factura **000/00.00.2014** se precizeaza: "*cv situație de plata aferenta lunilor 00 2013-00 2014, cf contract 000/2013*". Din graficul de execuție reiese faptul ca lucrările trebuiau executate în perioada **00.00.2013-00.00.2013**.

În timpul controlului societatea nu a prezentat situații/devize de lucrări, procese verbale de recepție parțiale sau definitive. În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativa, solicitata d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect.

La întrebarea nr.**000** din Nota explicativa din data de **00.00.2019** "*Precizați de ce nu ați prezentat în timpul controlului procesele verbale de recepție parțială/finală la terminarea lucrarilor efectuate de A conform contract de subantrepriza nr.000/2013 și în ce perioada s-au desfasurat efectiv acestea*", d-l **3** precizeaza că „*vom face verificări și vom pune la dispoziție tot ce detinem*”.

Până la data încheierii raportului de inspectie fiscala societatea nu a prezentat documentele solicitate. Astfel, organul de control a constatat faptul ca s-au dedus în mod eronat în anul 2014 cheltuieli în suma de **000 lei**, reprezentând contravaloare lucrări care, conform graficului de execuție, trebuiau efectuate de către **A** în anul 2013, denaturand astfel rezultatul fiscal al anului 2014.

b) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, se rețin următoarele:

- operațiunile comerciale înregistrate cu **F**, în calitate de furnizor, au constat în achiziția de către **X1** de la presupusul furnizor de prestări servicii conform Contractului de antrepriză nr. **000/2014**;
- conform fișei de partener aferentă anului 2014, **X1** a înregistrat în evidenta contabila factura nr.**000** emisa de către **F**, în suma de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei**, reprezentând prestari servicii în constructii-glet mana a doua, conform Contract nr.**000/2014**;
- în timpul controlului societatea a prezentat doar un contract de subantrepriza încheiat cu **F**, al carui obiect îl reprezintă executia lucrarilor de prestari servicii în locația str. **D1**, Bucuresti, fără însă să prezinte organelor de inspectie fiscală documente justificative în baza carora a efectuat aceasta înregistrare, cine a efectuat efectiv lucrările și în ce au constat efectiv aceste prestari;

- prețul contractului nu a fost stabilit în cadrul contractului, acesta urmând a se stabili într-o anexă, în momentul în care se vor defalca lucrările ce fac obiectul contractului. În data de **00.00.2014** a fost întocmită Anexa nr.**000** prin care părțile au stabilit ce servicii să se realizeze la șantierul situat în str. **D1**, București, respectiv glet mana a doua la un preț de **000 lei/mp** de glet realizat la care se adaugă TVA și zugrăveală (șmirghel, reparații, vopsea lavabilă 2 mâini) la un preț de **000 lei/mp** la care se adaugă TVA;
- factura de achiziție este un document tipizat, completat olograf cu datele de identificare ale **F**, din care reiese faptul că s-au prestat servicii de construcții la șantierul beneficiarului pentru 13.400 mp la un preț de **000 lei/mp** plus TVA. Contravaloarea facturii a fost achitată fractionat prin instrumente bancare, până la data de **00.00.2014**;
- facturile având înscris ca furnizor **B** sunt completate olograf, la numele delegatului fiind indicată persoana **3**, nu conțin detalii cu privire la datele de identificare ale persoanelor delegate sau mijloacele de transport utilizate, nu sunt însoțite de certificate de conformitate și de calitate sau de situații/devize de lucrări, după caz;
- din analiza declarațiilor depuse de **F**, a evidenței financiar contabile și a declarațiilor date de administratorul societății, d-l **4**, a rezultat că aceasta nu a declarat și nu a înregistrat operațiuni comerciale cu **X1**. Factura emisă în sumele societății **B** având ca și client pe **X1** nu a fost declarată și înregistrată în evidența contabilă.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă, solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativă din data de **00.00.2019** *"În luna 00 2014 ați înregistrat în contabilitate factura nr.000/2014 emisă de F, valoare de 000 lei (în factura fiind completate prestări servicii în construcții-glet mana a doua, conform Contract nr.000/2014). În baza caror documente justificative ați efectuat aceasta înregistrare, cine a efectuat efectiv lucrările și în ce au constatat efectiv aceste prestări, având în vedere că în timpul controlului nu ați prezentat situațiile de lucrări/devizele de lucrări, procesul verbal de recepție finală a lucrărilor?"*, d-l **3** nu a răspuns.

Conform adresa de răspuns nr.**000/2018**, înregistrată la AJFP-IF Constanța sub nr.**000/2018**, d-na **5** în calitate de administrator al **B** a transmis faptul că în perioada **00.00.2014-00.00.2017** nu a avut nicio relație comercială cu **X1**, nici raporturi economice, nici în perioada menționată, nici în alta perioadă.

În ceea ce privește argumentul contestatarii prezentat atât pentru achizițiile de la furnizorul **A**, cât și pentru cele de la **F**, potrivit cărora organele de inspecție fiscală nu au făcut deplasare la fața locului pentru constatarea

stării de fapt și pentru a certifica cele reținute în raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că, organele de inspecție fiscală au efectuat un control prin sondaj și constatările fiscale au fost stabilite având în vedere documentele prezentate de contestatară, în condițiile în care dreptul de deducere al TVA, cât și al cheltuielilor efectuate se acordă având în vedere prevederile legale în materia impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, stipulate în codul fiscal.

Întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

De asemenea, în speță, este aplicabilă jurisprudența europeană prezentată în cazul C-225/02 Halifax&Others conform căreia în situația în care, în urma investigațiilor fiscale, se demonstrează că o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata taxei deduse în mod abuziv.

Totodată, având în vedere Decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă acestea nu dovedesc condiția legală de proveniență în baza prevederilor art.21 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d) și lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, referitor la modul de completare a facturilor, răspunderea pentru întocmirea corectă a facturilor este solidară, incluzând, atât furnizorul, cât și cumpărătorul așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit jurisprudenței interne mai sus enunțată în situația în care furnizorii bunurilor sunt societăți care nu au declarat livrările și care nu justifică proveniența bunurilor livrate, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Chiar dacă societatea nu a prezentat documente justificative organelor de inspecție fiscală, aceasta avea posibilitatea să le depună în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

Astfel, în mod legal nu s-au acceptat la deducere cheltuielile și în mod legal nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA întrucât achiziția acestora a fost efectuată doar în scopul obținerii de avantaje fiscale constând în crearea de cheltuieli deductibile și TVA deductibilă.

c) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că societatea înregistrează cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din factura fiscală nr.**000** emisă de **C**, reprezentând consultanța financiară, fără însă să prezinte documente justificative pentru efectuarea acestor cheltuieli (contract, rapoarte sau orice alte materiale justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de către partener).

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativă din data de **00.00.2019** *"Precizați în baza căror documente justificative ați efectuat înregistrarea în contabilitate a serviciilor de consultanță financiară din luna 00 2016 de la C și de ce nu le-ați prezentat în timpul controlului"*, d-nul **3** precizează faptul că *"vom pune la dispoziție contractul de consultanță financiară și de management încheiat cu societatea mai sus menționată"*. Până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Mai mult, chiar dacă societatea nu a prezentat documente justificative organelor de inspecție fiscală, aceasta avea posibilitatea să le depună în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

d) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în luna **00** 2017 societatea înregistrează cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din factura fiscală nr.**000** emisă de **Z-CABINET INDIVIDUAL**, reprezentând asistența juridică conform Contract nr.**000/2017**. De asemenea, în luna **00** 2017 societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din factura **000**, reprezentând abonament luna **00**. În timpul controlului nu au fost prezentate rapoarte de lucru, deize sau orice alte situații sau materiale justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de către partener.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă, solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativă din data de **00.00.2019** *"De ce nu ați prezentat în timpul controlului documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a serviciilor de consultanță juridică din luna 00 2017 de la 2 – CABINET INDIVIDUAL D ?"* d-l **3** precizează faptul că *"documentele justificative sunt contract și factura"*.

Prin urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat rapoarte de lucru, devize sau orice alte situații sau materiale justificative din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv de către partener, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli.

În ceea ce privește invocarea de contestatară atât în cazul **C**, cât și **Z**-Cabinet Individual a Hotărârii Curții Europene de Justiție în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

În Hotărârea Curții în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, se face referire la contractele de tip abonament, în care prestatorul se pune la dispoziția beneficiarului pentru a furniza la momentul oportun, prestarile cerute de beneficiar, iar beneficiarul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație, independent de volumul sau de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate.

Contractul de abonament este contractul prin care una dintre părți, numită abonată, își asigură, plătind anticipat prețul convenit, fie primirea periodică a unor bunuri, fie prestarea periodică a unor servicii de către cealaltă parte, numită furnizor de bunuri sau de servicii.

Or, societatea nu prezintă documente din care să rezulte că asistenta juridică și consultanța financiară prestate de cei doi furnizori reprezintă servicii prestate în baza unui contract de tip abonament, deoarece din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezultă implicarea și contribuția consultantului în realizarea acestora, nefiind aplicabilă Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD.

În speță, se reține și Decizia nr. 398 din 16.02.2016 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, prin care se reține: *„Înalta Curte acceptă că argumentul poate fi invocat în condițiile art.488 pct. 9 CPC deoarece nerespectarea regimului probator reprezintă o chestiune de drept.”*

Verificând acest aspect, se rețin următoarele:

Contestatară nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natură mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să fie de natură să stabilească o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

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

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

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. (...).”

Incidente sunt și prevederile art.276 alin.(1) și (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(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 doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrișuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

e) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în lunile **00** și **00** 2016 societatea înregistrează cheltuieli deductibile (cont 628) în suma de **000 lei** din facturi emise de **G**, reprezentând lucrări instalații sanitare conform contract, fără să prezinte documente justificative din care să reiasă că lucrările au fost efectuate.

În timpul controlului a fost prezentat contractul de subantrepriza **000/2015**. Pentru factura înregistrată în luna **00** 2016 nu s-au prezentat situații de plată/devize de lucrări, iar pentru cea din luna **00** 2016 a fost prezentat doar un centralizator al instalațiilor. Întrucât nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă că lucrările au fost efectuate, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru suma de **000 lei**.

f) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de **D**, reprezentând chirie spațiu și refacturare utilități, precum și închirieri utilaje.

Societatea a prezentat în timpul controlului contractul de închiriere nr.**000/2011** prin care închiriază spațiu în suprafață de 16.7 mp-o cameră, la parterul corpului laborator chimic, incinta **V2**, durata **00.00.2011-00.00.2015**; pret **000e/luna+tva** și contractul nr.**000/2015** hala producție P+1, sos. **O2** - suprafața 1.600 mp+teren 2.525mp **000 Euro/luna+tva** pentru perioada **00.00.2015-00.00.2017**.

În timpul controlului societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă necesitatea efectuării acestor cheltuieli, în ce scopuri au fost închiriate aceste spații și care au fost activitățile desfășurate în acele spații. În ceea ce privește închirierile de utilaje, acestea au fost eronat înregistrate în contabilitate fiind deduse din facturi emise de **D**, facturile fiind emise de fapt de către **H**.

g) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în perioada **00 2015 - 00 2016** societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către **H** și **I** reprezentând chirie utilaje (automacara, macara).

În timpul controlului a fost prezentat contractul nr.**000/2015** încheiat cu **H** pentru închirierea unei automacarale de 24t și personal deservent, respectiv contractul nr.**000/2015** încheiat cu **I** pentru închiriere utilaj. Nu au fost prezentate documente justificative din care să reiasă la ce lucrări au fost folosite aceste utilaje și ce facturi de prestări servicii au fost emise de societate, pentru a justifica aceste cheltuieli.

h) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în perioada **00 2015 - 00 2017** societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând transport, fără a prezenta documentele justificative (contracte, CMR, foi parcurs, etc) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli și nici nu au putut fi identificate facturi de refacturare a acestor transporturi.

i) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în lunile **00 2014, 00 2016, 00 2016, 00 2016** și **00 2017**, societatea înregistrează eronat facturile emise de către **J** (f.**000/2014**), **K** (f.**000/2016**), **L**(f.**000/2016**), **M** (f.**000/2017**), **N** (f.**000/2016**).

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a înregistrat dublu în conturile de cheltuieli facturile emise de furnizorii menționați anterior, marind nejustificat cheltuielile cu suma de **000 lei**.

j) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în perioada **00 2014 - 00 2016** societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori reprezentând prestări

servicii (cont 628), fără a prezenta documente justificative (contracte, situații de plată, devize de lucrări sau orice alte materiale) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli.

k) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în perioada **00 2015 - 00 2016** societatea înregistrează cheltuieli deductibile în suma de **000 lei** din facturi emise de către diversi furnizori (**O**, **P** și **Q**) reprezentând beton, nisip, balast, fără a prezenta documente justificative (situații de plată, devize de lucrări sau orice alte materiale) în baza cărora s-au înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli, precum și dacă acestea au fost refacturate având în vedere natura achiziției.

l) Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în luna **00 2016** societatea înregistrează în evidența contabilă 2 facturi emise de către **R**, în suma de **000 lei**.

Conform Procesului verbal nr.**000** din data de **00.00.2018**, inspectorii ANAF-DGAF-DRAF București au verificat relațiile comerciale desfășurate cu **R**, constatându-se faptul că marfurile înscrise în factura seria **000** nr.**000/2016** reprezintă 15.920 kg tablă diferite grosimi și 5.460 kg europrofil, transportate de **6** cu autoturismul **B 00 000**, iar cele din factura seria **000** nr.**000/2016** reprezintă 6.500 kg tablă diferite grosimi și 7.960 kg europrofil, transportate de **7** cu autoturismul **B 00 000**.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă, solicitată d-lui **3** în calitate de împuternicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativă din data de **00.00.2019** *"Precizați în baza căror documente justificative ați efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții de la **R**, în luna **00 2016**, 2 facturi de achiziție în valoare de **000 lei**, marfurile înscrise în facturi fiind tablă diferite grosimi și europrofil. Cine a efectuat efectiv recepția acestor materiale de construcții și ce documente au fost întocmite?"*, d-l **3** precizează faptul că *"Pentru restul documentelor vom reveni cu explicații ulterioare până la data de **00.00.2019**"*, or, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Referitor la cheltuielile în sumă de **000 lei**, se reține că, în luna **00 2017** societatea înregistrează în evidența contabilă 7 facturi emise de către **S** în suma de **000 lei**, fără a prezenta documente justificative în baza cărora a efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții, cine a efectuat recepția acestora și ce documente au fost întocmite, marfurile înscrise în facturi fiind pvc rulouri, finish folie nuc, finish folie wenge.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativă, solicitată d-lui **3** în calitate de împuternicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect.

La întrebarea nr.**000** din Nota explicativa din data de **00.00.2019** *"Precizați în baza caror documente justificative ați efectuat înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de materiale de construcții de la S, în perioada **00.00.2017-00.00.2017**, 7 facturi de achiziție în valoare de **000 lei**, marfurile înscrise în facturi fiind: pvc rulouri, finish folie nuc, finish folie wenge. Cine a efectuat efectiv recepția acestor materiale de construcții și ce documente au fost întocmite?"* d-l **3** precizează faptul că *"Pentru restul documentelor vom reveni cu explicații ulterioare până la data de **00.00.2019**",* or, până la data încheierii raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, documentele aflate la dosarul contestației, se reține că, pentru cele reținute la pct. e), f), g), h), i), j), k), l), contestatarea se limitează în a preciza că *"organul fiscal nu a înțeles să considere cheltuielile efectuate de subscrisa ca fiind deductibile, deși dovada cea mai elocventă în acest caz constă în prestarea/executarea efectivă a lucrărilor către client",* fără să probeze cu documente aceste afirmații respectiv, înscrisuri din care să rezulte relația de cauzalitate între cheltuielile efectuate conform prevederilor legale sus precizate și obținerea de venituri impozabile.

Prin urmare, față de cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală, în mod corect au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA de plată în sumă de **000 lei**.

În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei**.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de 000 lei aferent veniturilor stabilite suplimentar în sumă totală de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat veniturile în cuantumul mai sus menționat, pentru care au calculat impozit pe profit, în condițiile în

care din probatoriul administrat de societate nu s-a putut stabili o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar societatea nu a aplicat legislația fiscală și contabilă în materia impozitului pe profit cu privire la exigibilitatea obligațiilor fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei** aferent următoarelor operațiuni:

a) În perioada **00-00 2014** societatea a înregistrat în evidența contabilă venituri în suma de **000 lei** conform facturilor emise către **D**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de subantrepriza nr.**000/2013** încheiat cu **D**, al cărui obiect este execuția și predarea la cheie a lucrărilor prevăzute în Anexa 1 pentru imobilul din str. **D1**, București, prețul fiind de **000 euro+TVA**. Din verificarea facturilor emise și a Anexei 1 la contractul de subantrepriza, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile. Având în vedere faptul că valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2014, data emiterii ultimei facturi)** și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri nefacturate pentru aceasta lucrare în suma de **000 lei**.

b) În data de **00.00.2015** societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei** conform factura nr.**000** emisă către **E**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de antrepriza nr.**000/2015**, al cărui obiect îl reprezintă: Realizare lucrări de construcții montaj la **E**, lucrări descrise în Anexa 1. Contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ referitor la contractul și lucrările efectuate la **E**. Din verificarea facturilor emise și a Anexei 1 la Contractul de antrepriza nr.**000/2015** organul de control a constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile. Având în vedere că valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2015, data emiterii facturii)** și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri nefacturate pentru aceasta lucrare în suma de **000 lei**. În data de **00.00.2015** societatea efectuează înregistrarea contabilă 411=768 (**-000 lei**), înregistrare prin care se stornează eronat din venituri suma de **000 lei**, reprezentând garanție de bună execuție contract. Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumei de **000 lei** în contul de venituri.

c) În data de **00.00.2016** societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei** conform factura nr.**000** emisă către **1**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de prestări servicii nr.**000/2016**, al cărui obiect îl reprezintă construcția unui ansamblu de locuit cu o suprafață de 300 mp în localitatea **D3**, str.**N B**, lucrările constând în terasamente, sapatura fundație, construire structură de rezistență, respectiv armare fier beton, cofrare,

turnare beton, caramida, montaj ferestre pvc, sarpanta, tigla acoperis si hidroizolatie. Valoarea totala estimata este de **000 euro+TVA (000 euro)**. De asemenea, societatea a prezentat Anexa 1 la contract prin care părțile au stabilit ca societatea sa facă pavajul în urma bransarii la rețeaua electrică, pretul fiind de **000 lei**. Organele de inspecție fiscală au constatat că lipsesc procesele verbale de recepție la finele fiecărei etape de realizare, situații de lucrări/devize aferente. Din verificarea facturilor emise si a Anexei 1 a Contractului de prestari servicii nr.**000/2016**, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu a facturat in totalitate veniturile. Avand in vedere ca valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2016, data emiterii facturii)** și ținând cont de faptul că societatea a facturat suma de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au stabilit venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de **000 lei**.

d) Conform balanței încheiate la data de **00.00.2013**, societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei**, având următoarea componenta: **-D=000 lei; -T=000 lei**. Conform balanței încheiate la data de **00.00.2014** societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei** cu următoarea componenta: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T=000 lei**. Conform evidentei contabile, la data de **00.00.2015**, respectiv **00.00.2016**, cele 3 societati înregistrează următoarele sume în soldul creditor al contului 419: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T= -000 lei**, iar la data de **00.00.2017**, situația se prezintă astfel: **-K=000 lei; -D=000 lei; -T=-000 lei**;

Intrucat la data de **00.00.2016**, respectiv **00.00.2017** societatea nu a înregistrat venituri pentru sumele încasate prin contul 419 "Clienți Creditori", organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumelor respective în contul de venituri, sumele fiind prescrise. Astfel au fost repuse venituri în suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2016, 000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2017)** din cont 419, analitic **D**, și suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, an 2017)**, analitic **K**.

e) În lunile **00** și **00** 2016 societatea nu a prezentat toate cele 3 exemplare ale facturilor anulate. Astfel a fost repusa în contul de venituri suma de **000 lei**.

De asemenea, în perioada **00** 2015 - **00** 2017 societatea nu a înregistrat venituri în suma de **000 lei** din facturile emise către diversi clienți.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile la art.19 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementari legale în vigoare, privind iesirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin.(3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.”

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

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se reține că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

În anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, alin.2 și alin.4 și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

(2) Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

(4) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal. ”

iar în conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Totodată, conform prevederilor pct.259 din OMFP nr.3005/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„259. - (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

Prevederi similare se regăsesc la pct.446 din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, iar metodele contabile privind iesirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil și cele referitoare la evaluare stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.

Totodată, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar stadiul de execuție al lucrării se determină pe baza de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate, iar lucrările nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost pe seama veniturilor aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.

De asemenea, potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ", iar art.11 precizează ca: "Detinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise".

Totodată, se reține că în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu

prevederile contractului și ale documentației de execuție, iar contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 "Servicii în curs de execuție", pe seama contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție".

De asemenea, potrivit prevederilor OMFP nr. 3055/2009 și OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contul 712 "*Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție*" are funcțiunea:

"Contul 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al serviciilor în curs de execuție, precum și variația acestuia.

În creditul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție (332);

În debitul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție" se înregistrează:

- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei (332)."

Față de cele de mai sus, se reține că acest cont este tranzitoriu respectiv, în creditul acestuia se evidențiază, la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție, iar în debit se reiau serviciile în curs de execuție la începutul perioadei.

Ca urmare, înregistrarea la sfârșitul perioadei a costurilor cu serviciile în curs de execuție și reluarea la începutul perioadei a acestora nu produce efecte din punct de vedere al legii fiscale, veniturile certe fiind veniturile care se înregistrează la recepția parțială sau finală a lucrărilor în curs de execuție.

În cazul în care, la sfârșitul perioadei, exista lucrări în curs, sau lucrări nerecepționate de către beneficiar, valoarea acestora se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor bilantiere. Pentru a respecta principiul conectării cheltuielilor la venituri, toate costurile realizate care nu au fost facturate mai departe către beneficiar vor fi capitalizate în costul lucrărilor în execuție în aceeași perioadă.

Aceasta înseamnă că pentru calculul profitului impozabil se iau în considerare și veniturile evidențiate în soldul contului 712 "Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție", care se transferă la rezultatul perioadei pentru care se efectuează calculul.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 13, art. 16 și art. 17 alin (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ ART. 13

Înregistrarea, evaluarea și prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează conform reglementărilor contabile aplicabile.

ART. 16

Contabilitatea clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

ART. 17

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz”.

Se reține că, pentru reflectarea fidelă a realității operațiunilor cu creditorii în sold, aceasta trebuia să le evidențieze respectivele sume conform art.17 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată care stipulează că *“Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz”* în conturi de venituri conform prevederilor punctului 34, 255 și 256 din Ordinul nr. 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene care prevăd că:

„34. - (1) În înțelesul prezentelor reglementări, termenii de mai jos au următoarele semnificații:

a) veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub forma de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

(1[^]1) Veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii) [...].

255. - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare;

- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

[...] b) venituri aferente costului productiei, reprezentând variatia în plus (crestere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de productie efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de executie de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor initiale ale produselor și serviciilor în curs de executie, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.[...]

(2) Variatia stocurilor de produse finite și în curs de executie pe parcursul perioadei reprezintă o corectie a cheltuielilor de productie pentru a reflecta faptul că fie productia a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile aferente costului productiei în curs de executie se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor)."

Potrivit prevederilor invocate, se reține faptul că în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente cât și din câștigurile din orice alte surse și că veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare iar recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu reducerea datoriilor ca rezultat a anulării acestora.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține următoarele:

a) Referitor la veniturile în sumă de **000 lei**, se reține că, în perioada **00-00 2014** societatea a înregistrat în evidenta contabila venituri în suma de **000 lei** conform facturilor emise către **D**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de subantrepriza nr.**000/2013** încheiat cu **D**, al carui obiect este execuția și predarea la cheie a lucrarilor prevazute în Anexa 1 pentru imobilul din str. **D1**, Bucuresti, prețul fiind de **000 euro+TVA**.

Conform contractului de subantrepriza, durata de execuție a lucrarilor este mentionata în anexa 2, calculata de la data inceperii lucrarilor și pana la incheierea procesului verbal de recepție la terminarea lucrarilor. Lucrarile ce fac obiectul contractului sunt: instalatii electrice, apa, canal, gaze, trasee aer condiționat, sistem centralizat de încălzire și ascensoare.

În vederea stabilirii realității operațiunilor, prin Nota explicativa solicitată d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativa din data de **00.00.2019** ”*In perioada verificata ce lucrări de prestari servicii ați efectuat către **D** și în baza caror documente justificative, având în vedere ca în timpul controlului au fost solicitate aceste documente, iar dvs. le-ati prezentat partial sau deloc. (ex.**D** -la contr subantrepriza **000/2013** încheiat cu **D**, lipsesc anexele 2 (graficul de execuție cu menționarea datei de începere a lucrărilor), 3 (modalitatea de plată), 4 (autorizația de construire), 5 (proces verbal de predare-primire a frontului de lucru) prevăzute în contract, iar la anexa 1 sunt doar două pagini (deviz general instalații în valoare de **000** euro+TVA și deviz ascensoare în valoare de **000** euro+TVA, valoarea totală a contractului fiind de **000** euro+TVA), lipsesc procesele verbale de recepție calitativă la finele fiecărei etape de execuție, procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor precum și situațiile de lucrări; nu ați prezentat contractul de subantrepriza nr **000/2015** cu eventuale anexe, acte adiționale, procese verbale de recepție parțiale sau finale, situații de lucrări/devize, etc). Precizați ce contracte de subantrepriza ați avut încheiate pentru realizarea acestor lucrări?”* d-l **3** precizează faptul că „*Lucrările prestate către **D** sunt lucrări de construcții pentru proiectul din str.**D2**. Pentru prezentarea documentelor lipsa vom reveni miercuri **00.00.2019** cu un răspuns cert. La lucrarea din str.**D2** au fost subcontractori **A**, **K2**. Referitor la contractul neprezentat **000/2015** vom reveni la aceeași dată*”.

Contestatarul a prezentat în data de **00.00.2019** doar pagina 3, anexa 1 reprezentând lucrări construcții-montaj contractate: 1. turnare sapă și turnare beton curte exterioară; 2. Glet masă a doua; 3. Zugrăveala; 4. Punerea la dispoziție a următoarelor utilaje: buldoexcavator, excavator și compactor; 5. Transportul resturilor și deșeurilor din șantier; 6. Furnizare de nisip și pietris, termenul de execuție fiind **00.00.2014**.

Din verificarea facturilor emise și a anexei 1 la contractul de subantrepriza **000/2013** organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a facturat în totalitate veniturile. Având în vedere faptul că valoarea contractului a fost de **000 lei** (**000** euro***000 lei** curs euro din data de **00.00.2014**, data emiterii ultimei facturi) și societatea a facturat suma de **000 lei**, rezulta venituri nefacturate pentru această lucrare în suma de **000 lei**.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumei de **000 lei** în contul de venituri.

b) Referitor la veniturile în sumă de **000 lei**, se reține că, în data de **00.00.2015** societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei**, conform factura **000** emisă către **E**.

Societatea a prezentat în timpul controlului contractul de antrepriza **000/2015** încheiat cu **E**, al carui obiect îl reprezintă realizare lucrari de constructii montaj la **E**, lucrari descrise in anexa1 (1. construire depozit receptie materiale-valoare estimata **000** euro, termen 60 zile de la incepere, 2. racordare canalizare menajera -valoare estimata **000** euro, termen 30 zile). Conform grafic execuție, lucrările se desfășoară în perioada **00.00.-00.00.2015**.

Societatea nu a prezentat situatiile de plata/devizele de lucrări aferente.

În vederea stabilirii realitatii operatiunilor, prin Nota explicativa solicitata d-lui **3** în calitate de imputernicit, s-au cerut explicatii referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativa din data de **00.00.2019** "*Precizati ce contracte de subantrepriza ați avut incheiate pentru efectuarea lucrarilor de construcții la **E** conform contract antrepriza **000/2015**. De ce nu ați prezentat în timpul controlului ordinul de începere a lucrarilor, situatiile de lucrări și procesul verbal de recepție finala a lucrarilor conform prevederilor contractuale. Explicati inregistrarea în conturile de marfuri a achizițiilor de materiale de construcții care au fost utilizate la prestarea unor lucrări de construcții montaj-ex **E**", d-l **3** precizeaza faptul ca „Precizarea legată de contractele de subantrepriza o vom furniza pana miercuri **00.00.2019**, precum și documentele lipsa. Materialele utilizate în santier au fost inregistrate în contul de marfa deoarece la data achizitiei aceasta urma să fie destinația lor”.*

Contestatară nu a prezentat în data de **00.00.2019** niciun document justificativ referitor la contractul și lucrarile efectuate la **E**.

Din verificarea facturilor emise și a Anexei 1 la contractul de antrepriza **000/2015**, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu a facturat în totalitate veniturile.

Având în vedere ca valoarea contractului a fost de **000 lei (000 euro*000 lei curs euro din data de 00.00.2015, data emiterii facturii)**, iar societatea a facturat suma de **000 lei** rezulta venituri nefacturate pentru aceasta lucrare în suma de **000 lei**.

În data de **00.00.2015** societatea efectueaza inregistrarea contabila 411=768 (**-000 lei**), inregistrare prin care se storneaza eronat din venituri suma de **000 lei**, reprezentand garantie de buna executie contract.

Având în vedere cele mentionate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumei de **000 lei** în contul de venituri.

c) Referitor la veniturile în sumă de **000 lei**, se reține că, în data de **00.00.2016**, societatea a înregistrat venituri în suma de **000 lei**, conform factura nr.**000** emisa către **1**. Societatea a prezentat în timpul controlului Contractul de prestari servicii nr.**000/2016** încheiat cu **1**, al carui obiect îl reprezintă constructia unui ansamblu de locuinte cu o suprafața de 300 mp,

În localitatea **D3**, str.**N B** , lucrările constand în: terasamente, sapatura fundatie, construire structura de rezistenta care consta în armare fier beton, cofrare, turnare beton, caramida, montaj ferestre pvc, sarpanta, tigla acoperis si hidroizolatie. Valoarea totala estimata este de **000** euro+TVA (**000** euro). Receptia se va efectua la finele fiecarei lucrări pe baza de proces verbal de recepție. De asemenea, societatea a prezentat Anexa 1 la contract prin care părțile au stabilit ca societatea sa facă pavajul în urma bransarii la rețeaua electrică, pretul fiind de **000 lei**. Lipsesc procesele verbale de recepție la finele fiecarei etape de realizare, situații de lucrări/devize aferente.

Din verificarea facturilor emise si a Anexei 1 a Contractului de prestari servicii nr.**000/2016** organul de control a constatat ca societatea nu a facturat in totalitate veniturile. Avand in vedere ca valoarea contractului a fost de **000 lei** (**000** euro***000 lei** curs euro din data de **00.00.2016**, data emiterii facturii) si societatea a facturat suma de **000 lei**, rezulta venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de **000 lei**.

In vederea stabilirii realitatii operatiunilor, prin Nota explicativa solicitata d-lui **3** in calitate de imputernicit, s-au cerut explicatii referitoare la acest aspect. La întrebarea nr.**000** din Nota explicativa din data de **00.00.2019** "*Cum explicati faptul ca nu ați înregistrat toate veniturile aferente contractului de prestari servicii nr.**000/2016** încheiat cu d-l **1**. De ce nu ați prezentat graficul de execuție, procesele verbale de recepție parțiale sau finale, situații de lucrări/devize? Precizați ce contracte de subantrepriza ați avut încheiate pentru realizarea acestor lucrări?*", d-l **3** precizeaza faptul ca „*vom prezenta contractul, situatiile de lucrări pana la data de **00.00.2019**. Lucrarile au fost inchise iar valoarea facturilor este mai mica decât valoarea contractului datorită faptului ca acesta nu a fost executat în întregime conform intelegerii initiale (contractuale), unele lucrări fiind ulterior făcute de beneficiar pe cont propriu*”.

Contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ referitor la contractul si lucrarile efectuate la **1**.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri nefacturate pentru aceasta lucrare in suma de **000 lei**.

În ceea ce privește afirmația societății, prezentata pentru constatările mai sus relatate, potrivit căreia „*organul de inspectie fiscala inregistreaza în mod abuziv veniturile nerealizate în mod efectiv de societate, venituri stabilite în mod artificial și pe baza unor simple presupuneri*” se reține ca organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile conform documentelor prezentate de societate iar veniturile din prestări servicii sunt recunoscute in contabilitate pe măsura efectuării acestora. Potrivit principiului independentei exercitiului financiar prevăzut la pct.42 din

reglementările contabile trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor următoare.

Mai mult, conform prevederilor pct. 147, 148 și 149 din OMFP 3055/2009 privind Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene:

„Recunoașterea activelor circulante

147. - (1) *Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:*

a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;

b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;

c) se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;
sau

d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată. Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

(2) Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar.

(3) Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

148. - *În categoria activelor circulante se cuprind:*

a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;

b) creanțe;

c) investiții pe termen scurt;

*d) casa și conturi la bănci.***Evaluarea activelor circulante**

149. - (1) *Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz, cu respectarea prevederilor alin. (2) de mai jos.*

(2) Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, se reține că sunt recunoscute drept active circulante de natura stocurilor, serviciile prestate nefacturate la nivelul costurilor de producție sau costurilor de achiziție, după caz.

d) Referitor la veniturile în sumă de **000 lei**, se reține că, conform balanței încheiate la data de **00.00.2013**, societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei**, având următoarea componenta:

-D=000 lei;

-T=000 lei.

Conform balanței încheiate la data de **00.00.2014** societatea înregistrează în sold creditor cont 419 suma de **000 lei** cu următoarea componentă:

-K=000 lei;

-D=000 lei;

-T=000 lei.

Conform evidenței contabile, la data de **00.00.2015**, respectiv **00.00.2016**, cele 3 societăți înregistrează următoarele sume în soldul creditor al contului 419:

-K=000 lei;

-D=000 lei;

-T= -000 lei,

iar la data de **00.00.2017**, situația se prezintă astfel:

-K=000 lei;

-D=000 lei;

-T= -000 lei.

Intrucât la data de **00.00.2016**, respectiv **00.00.2017** societatea nu a înregistrat venituri pentru sumele încasate prin contul 419 "*Clienți Creditori*", organele de inspecție fiscală au procedat la repunerea sumelor respective în contul de venituri, sumele fiind prescrise potrivit prevederilor art.2517 din Codul civil, conform căreia: "*Termenul prescripției este de 3 ani, dacă legea nu prevede un alt termen*".

Astfel se reține că, organele de inspecție fiscală au repus venituri în suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2016, 000 lei inclusiv TVA, venit=000 lei an 2017)** din cont 419, analitic **D**, și suma de **000 lei (000 lei inclusiv TVA, an 2017)**, analitic **K**.

În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia "*organul fiscal cuprinde în cadrul veniturilor și suma de 000 lei, reprezentând sume prescrise, mărind astfel baza impozabilă în lipsa oricărui temei legal, ba chiar cu încălcarea celor mai elementare norme în materie*" se reține că organele de inspecție fiscală în cadrul raportului de inspecție fiscală s-au raportat la evidența contabilă, analitică, a contribuabilului și la reglementările contabile și fiscale anterior citate.

e) Referitor la veniturile în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei)**, se rețin următoarele:

În lunile **00** și **00** 2016 societatea nu a prezentat toate cele 3 exemplare ale facturilor anulate. Astfel a fost repusă în contul de venituri suma de **000 lei** din următoarele facturi:

- factura format hartie nr.**000** emisa catre **K** (a prezentat doar formularul verde anulat);
- factura format hartie nr.**000** emisa către **V2**(a prezentat doar formularul verde anulat);
- factura format hartie nr.**000** emisa catre **K** (a prezentata doar o copie).

De asemenea, în perioada **00** 2015 - **00** 2017 societatea nu a înregistrat venituri în suma de **000 lei** din facturile emise către diversi clienți, astfel:

- factura nr.**000/2015** emisa către **K** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2015** emisa către **G2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2015** emisa către **K** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2016** emisa către **K** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2016** emisa către **K** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2016** emisa către **T2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2016** emisa către **G3** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2016** emisa către **K2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **H1** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **V** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **C2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **A2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **8** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **A3** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **K** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017**, emisa către **H** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;
- factura nr.**000/2017** emisa către **D2** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;

- factura nr. **000/2017** emisa către **G4** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA.

Potrivit prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991:

„(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.”

Astfel, se reține că 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 care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care l-au înregistrat în contabilitate.

Prin urmare, se reține că societatea avea obligația să prezinte toate cele 3 exemplare ale facturilor anulate și, de asemenea, să înregistreze veniturile din facturile emise către clienți.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au repus în contul de venituri suma de **000 lei**.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală, în mod eronat au reluat la venituri sumele înscrise pe facturile anulate în condițiile în care din declarațiile 394 se poate constata cu certitudine dacă acestea au fost sau nu transmise partenerului, nu poate fi reținut întrucât facturile anulate trebuie păstrate de către societate pentru a face dovada că nu au fost transmise cumparatorilor/beneficiarilor, iar organul de inspecție fiscală poate solicita, pe lângă decizia de alocare a plății de facturi și situația facturilor anulate. Facturile anulate sunt verificate pentru a stabili motivele anularii.

Factura anulată este definită prin O.P.A.N.A.F. nr. 3769/2015 privind declararea livrarilor/prestarilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrarile/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, la secțiunea "I. Alte informații", pct. 2.2.2. :

*"2.2.2. seria și numărul facturilor anulate;
factura anulată reprezintă factura emisă de persoana impozabilă, netransmisă beneficiarului, operațiunile înscrise în aceasta nefiind înregistrate în contabilitatea persoanei impozabile".*

În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.

3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei**.

3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 000 lei stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală având în vedere diferențele între cheltuielile cu marfa la descarcarea de gestiune și veniturile din vanzarea de marfa în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile mai sus menționate în condițiile în care nu a prezentat în susținerea contestației documente care sa justifice respectarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

In fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de **000 lei**, reprezentând diferența între cheltuielile înregistrate în contabilitate în contul 601/607 și corespondenta în venituri cont 707, avand in vedere prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.19 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente contabile privind activitatea de comert, prestari servicii, constructii si productie, in concordanta cu reglementarile contabile in materie. Mai mult, societatea nu a putut justifica consumurile efective pentru productia de usi metalice.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit incidente speței sunt prevederile art.19 alin(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

“Art.19

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

Pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin

HG nr.44/2004, date în explicitarea prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Începând cu anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART.19 Reguli generale

(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

iar în conformitate cu pct. 5 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.”

Astfel, se reține că rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar pentru calculul rezultatului fiscal (diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile), veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate

potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că potrivit art.25 din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Astfel, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și așa cum s-a detaliat la situația de fapt, se reține că societatea înregistrează diferențe între cheltuielile înregistrate în contabilitate în contul 601, respectiv 607 și corespondența în venituri cont 707 în suma de **000 lei** pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative privind activitățile generatoare de venituri, și în mod special nu a putut determina pretul de cost al producției de uși metalice.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** se reține că din evidența contabilă nu rezulta descarcarea de gestiune prin contul 607 în condițiile în care înregistrările contabile au fost efectuate cumulat, atât pentru activitatea de producție, prestări servicii, construcții cât și cea de comerț, societatea neîntocmind documentele primare de intrare-iesire în gestiune (nir, fise de magazie), fapt pentru care au fost solicitate explicații scrise. Prin răspunsul formulat în Nota explicativă, solicitată d-lui **3** în calitate de împuternicit, s-au cerut explicații referitoare la acest aspect. La întrebările **000**. *”Explicați de ce aveți diferențe între cheltuielile cu marfa la descarcarea de gestiune cont 607 și veniturile din vânzări marfa, cont 707. Cum explicați faptul că în luna aveți cont 607 negativ iar în bilanțul de verificare contul 607 are valoare pozitivă, 000. Ce reprezintă bonurile de consum colective și cum se poate face corelația cu facturile de vânzări emise? și 000 Precizați ce activitate de producție desfășurați? Prezentați pretul de cost pentru produsele respective.”* d-l **3** precizează faptul că „vom trimite un răspuns în perioada specificată, bonurile de consum colective rezulta din fișele de producție întocmite în legătură cu producția vândută; societatea este producătoare de uși metalice și structuri metalice”.

Prin contestația formulată, societatea susține că a pus la dispoziția organului de control toate elementele necesare acordării deductibilității consumului de materii prime, respectiv:

- 1.situația stocurilor,
- 2.fisa contului 601.producție, pentru perioada **00.00.2017-00.00.2017**
- 3.bonurile de consum colective, înregistrate la fiecare sfârșit de luna și calculațiile de consum,
4. fisa cont 606.Predare și fisa cont 607.Vanzare.

Însă, organele de inspecție fiscală, tocmai în baza acestor documente prezentate în timpul inspecției fiscale au constatat deficiențe și ulterior au solicitat explicații în condițiile în care activitatea de producție se înregistrează cu respectarea reglementărilor contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 coroborat cu OMFP 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune sunt prezentate măsuri privind organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Mai mult, s-a constatat faptul că societatea nu a efectuat inventarierea anuală, aspect consemnat în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** la capitolul V Alte constatări.

Organul de soluționare a contestației reține că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documentele justificative solicitate de organele de inspecție fiscală, avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente prevăzute de legea fiscală din care să se poată stabili fără echivoc starea de fapt, respectiv documente din care să rezulte corecta evidență contabilă și fiscală a activității de comerț, separată de cea a activității de prestări servicii/construcții/comerț, conform normelor contabile în vigoare.

În consecință, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei**.

4. Referitor la suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste obligații fiscale stabilite prin estimare raportat la

evidentele fiscale, în condițiile în care aceasta nu prezintă documente din care să rezulte o situație diferită față de cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

a) În perioada verificată societatea nu declară prin Declarația 394 livrări către parteneri, astfel:

- în luna **00** 2016 societatea nu declară livrări către **U**, în timp ce partenerul declară achiziții în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**. Conform evidenței contabile societatea nu înregistrează livrări către partener;
- în anul 2017 societatea nu declară livrări către **V**, în timp ce partenerul declară achiziții în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**. Conform evidenței contabile societatea a emis și înregistrat 2 facturi în sumă de **000 lei**, iar factura **000/2017** în valoare de **000 lei** și **000 lei** TVA nu este înregistrată, rămânând o diferență neînregistrată în sumă de **000 lei (000-000-000 lei)** și TVA în sumă de **000 lei**;

- în anul 2017 societatea declară livrări către **W** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declară achiziții în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, rezultând o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

- în anul 2017 societatea declară livrări către **H1** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declară achiziții în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, rezultând o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

- în anul 2017 societatea declară livrări către **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, în timp ce partenerul declară achiziții în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, rezultând o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA. Conform evidenței contabile societatea a înregistrat facturi emise către partener în sumă de **000 lei**, iar factura nr. **000/2017** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei** nu este înregistrată, rămânând o diferență neînregistrată în sumă de **000 lei (000-000-000 lei)** și TVA **000 lei**.

De asemenea, au fost constatate diferențe în ceea ce privește declararea de achiziții, astfel:

- în anul 2017 societatea declară achiziții de la **K** în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei** în timp ce partenerul declară livrări în valoare de **000 lei** și TVA aferentă în sumă de **000 lei**, rezultând o diferență de **000 lei** și **000 lei** TVA;

- în luna **00** 2015 societatea declară achiziții de la **J** în sumă de **000 lei** (factura **000/2015**) în timp ce partenerul nu declară livrări.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și a cheltuielilor la nivelul celor rezultate din Declarațiile 394, rezultând o

diferența de venituri nedeclarate în suma de **000 lei** și cheltuieli deduse în suma de **000 lei**.

De asemenea, s-a procedat la estimarea TVA la nivelul celor rezultate din Declarațiile 394, rezultând o diferență de TVA colectată în suma de **000 lei** și TVA fără drept de deducere în suma de **000 lei**.

b) Pentru perioada verificata societatea nu a prezentat o evidenta a formularelor utilizate. Au fost prezentate o parte din cotoarele de facturi emise in format hârtie, precum si o lista cu formularele emise cu ajutorul tehnicii de calcul. Nu au fost prezentate deciziile anuale pentru stabilirea plajelor cu seriile si numerele alocate formularelor emise de catre societate. In vederea stabilirii realitatii operatiunilor, prin Nota explicativa, solicitata d-lui **3** in calitate de imputernicit, s-a cerut situatia cu formularele emise, utilizate si anulate pentru perioada 2014-2017. Pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala societatea nu a prezentat documentele solicitate. Avand in vedere cele precizate anterior, organele de inspectie fiscală au constatat ca nu se poate stabili cu exactitate evidenta facturilor utilizate de societate, drept pentru care au procedat la estimarea veniturilor conform art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedura Fiscala cu modificarile si completarile ulterioare. Conform Notei de fundamentare a rezultat ca societatea trebuia sa inregistreze venituri in suma de **000 lei** (**000 lei** an 2015+**000 lei** an 2016 și **000 lei** an 2017).

De asemenea, s-a procedat la estimarea TVA colectata în suma de **000 lei** (**000 lei** an 2015+**000 lei** an 2016 și **000 lei** an 2017).

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, care stipulează:

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

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct. 12 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se

adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Pentru perioada **00.00.2016-00.00.2017**, în speță sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, se reține că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, se reține că art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, precizează:

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”, iar potrivit pct.1 și pct.2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, se reține că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie înregistrate în contabilitate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ în condițiile în care acestea furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În materia taxei pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente prevederile art. 145 alin (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

Aceleași prevederi legale se regăsesc și la art. 297 alin (4) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile pentru perioada 2016-2017.

Potrivit prevederilor legale citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

În ceea ce privește TVA colectată sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate rezultă că baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în cazul livrărilor și prestărilor de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului/beneficiarului, iar persoana care efectuează operațiuni economice de tipul livrărilor/prestărilor trebuie să emită factură către fiecare beneficiar, completată cu informațiile prevăzute obligatoriu de actele normative în vigoare.

De asemenea, potrivit art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(1) și art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

“ART. 134¹ - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

“ART. 134²) - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...];”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, potrivit prevederilor pct.45(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează: *“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. [...].”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe

valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

De asemenea, potrivit art. 156 și 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 – 2015:

„Art. 156 Evidența operațiunilor

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

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

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

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

„Art. 156² Decontul de taxă

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

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

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

coroborate cu pct.79 alin.1 lit.a)-e), alin.2 și alin.7 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

„79. (1) În sensul art.156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) *evidențe contabile ale activității sale economice;*
- b) *al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;*
- c) *facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;*

d) *documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;*

e) *facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor;[...]*

(2) *Jurnalele pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se vor întocmi astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:*

a) *valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:*

- 1. *livrările intracomunitare de bunuri scutite;*
- 2. *livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;*
- 3. *livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;*

4. *prestările de servicii efectuate conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal către beneficiari persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite prestări de servicii intracomunitare, pentru care locul este în afara României.*

b) *valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:*

- 1. *achiziții intracomunitare de bunuri;*
- 2. *achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art.150 alin. (3) - (6) din Codul fiscal;*
- 3. *achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;*

4. achiziții de servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art.150 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în Comunitate, denumite achiziții intracomunitare de servicii.

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art.147 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art.147 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art.147 alin. (5) din Codul fiscal.[...]

(7) Documentele prevăzute la alin. (2) - (6) nu sunt formulare tipizate stabilite de Ministerul Finanțelor Publice. Fiecare persoană impozabilă poate să își stabilească modelul documentelor pe baza cărora determină taxa colectată și taxa deductibilă conform specificului propriu de activitate, dar acestea trebuie să conțină informațiile minime stabilite la alin. (2) - (6) și să asigure întocmirea decontului de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.321 alin.1-alin.4 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

“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.

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

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

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

Astfel, se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în

desfășurarea activității lor economice iar aceste evidențe trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

De asemenea, potrivit art. 156² alin. 2 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

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

Prevederi similare se regăsesc începând cu data de 01.01.2016 la art.323 alin.2 și 3 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și anume:

“(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.

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și trebuie

-să depună la organele fiscale pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, care cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și suma taxei pentru care se exercită acest dreptul, suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala prezentate la situatia de fapt, respectiv faptul ca evidentele fiscale ale societatii nu corespund cu starea de fapt constata in timpul inspectiei fiscale, organele de control au procedat la estimare în conformitate cu prevederile art. 106 alin (1), alin (2) lit a) și b) și alin (3) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

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

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspectie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația 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.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că metodele de estimare sunt corect aplicate, acestea fiind cele prevăzute de OMFP 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Față de aceste prevederi legale, se reține că estimarea bazei de impunere se realizează în situația în care organele de inspectie fiscală nu pot determina mărimea acesteia, respectiv o astfel de situație poate fi cea în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete.

Astfel, la estimarea bazei de impunere a impozitului pe profit cât și a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere.

În speță sunt incidente și prevederile pct.46 din Anexa 1 „Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene” la O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform cărora :

„46. (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora”.

De asemenea, art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Exercitarea dreptului de apreciere:

“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. (...)”

coroborat cu art.14 alin.2 din același act normativ, care precizează:

Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică, 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/fondul economic.

În ceea ce privește susținerea societății în sensul că *“în egala masura eronat ...desi nu au fost comunicate pe perioada controlului diferite din declaratia 394, ele au fost reluate la venituri. Mentionam ca pe perioada respectiva, societatea avea dreptul intocmirii de rectificative, inasa si acest drept a fost incalcat”* se rețin prevederile legale ale art.84 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 în vigoare până la data de 31.12.2015 care stipulează:

„ (1) *Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.*

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(3) *În cazul taxei pe valoarea adăugată, corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de taxă pe valoarea adăugată se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(4) *Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.*

(5) *Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.*

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

Aceleași prevederi se regăsesc și la art.105 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare la data finalizării inspecției fiscale. Potrivit acestor dispoziții legale, declarația fiscală este asimilată unei decizii de impunere și produce efectele unei astfel de decizii până la verificarea efectuată de organele de inspecție fiscală, iar rezerva verificării ulterioare este anulată în urma unei inspecții fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

Astfel, odată cu începerea inspecției fiscale ale căror rezultate au fost consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.**000/2019** contestate, societatea a pierdut dreptul de a mai depune declarații rectificative aferente perioadei verificate.

Se reține că potrivit adresei nr.301324/04.07.2006 emisă de Direcția de metodologie și proceduri pentru inspecția fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală:

“Organele de inspecție fiscală efectuează, în cadrul activității de inspecție fiscală, verificări privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, a concordanței între evidența contabilă și evidența a contribuabililor controlați, constatând și sume nedeclarate sau declarate eronat de către contribuabili.

*În cazul în care, în urma transmiterii avizului de inspecție fiscală, contribuabilul nu procedează, în termenul precizat în Aviz, la clarificarea situației cuprinsă în evidența pe plătitor și nici nu depune declarații rectificative pentru sumele nedeclarate sau declarate eronat pentru perioada supusă controlului, **sumele constatate de inspecția fiscală ca fiind neconforme cu cele declarate, vor fi considerate sume suplimentare stabilite de inspecția fiscală și vor fi cuprinse în constatările din Raportul de inspecție fiscală, chiar dacă aceste sume se regăsesc înregistrate în evidența contabilă.”***

Întrucât prin contestație nu se aduc argumente concrete cu privire la valoarea veniturilor și cheltuielilor, precum și a taxei pe valoarea adăugată estimate și nu se prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură

fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , pentru suma de **000 lei**, reprezentând **impozit pe profit în suma de 000 lei și TVA în suma de 000 lei**.

5. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei, TVA în sumă de 000 lei, impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de 000 lei și impozit pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatara, deși contesta obligațiile stabilite suplimentar, prin contestație, fie prezintă argumente care nu sunt incidente cauzei fie nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei si nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală pentru aceste capete de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei**, constatând că **X** nu a respectat prevederile art 19, art. 21 alin.(1), alin.(2) lit.d), alin.(4) lit. f), lit. m) și lit.t) din Legea nr. 571/2003, pct.44, pct.48 și pct.49² din HG 44/2004, art 11 alin. (6), art.19 alin.(1), art.25 alin.(1), alin.(3) lit.l), alin.(4) lit.j) din Legea nr. 227/2015, art.6 din Legea nr.82/1991, pct.13 alin.(1) lit.a) din HG 1/2016, art.108, alin.(2) din Legea nr.207/2015, art.4, alin.(2) din OPANAF 442/2016, art.2517 din Codul civil.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA de plată în sumă de **000 lei**, constatând că **X** nu a respectat prevederile art. 145 alin.(2) lit.a), art.134² alin.(3), art.146 alin.(1) lit.a), art. 145,¹ alin. (1), art. 134¹ alin.(1) și (7) din Legea nr. 571/2003, pct.46 alin(1) din HG 44/2004, art. 297 alin.(4) lit. a), art. 298, alin.(1), art.299 alin.(1), art. 11 alin. (6), art.281 alin.(1) și (7), art.282 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015, pct. 69 din HG 1/2016, art.2517 din Codul civil și prevederile anexei 2 din OPANAF 588/2016.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **000 lei**, considerând că societatea nu a respectat prevederile art. 11 alin (1), art. 67 alin (1), art. 7 pct. 11 și 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății și un impozit pe veniturile din alte surse în sumă de **000 lei**, considerând că

societatea nu a respectat prevederile art. 11 alin (1), art. 114 alin (1), alin.(2) lit.i), art. 115 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Societatea contestă integral obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și impozitului pe veniturile din alte surse stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, dar nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acestora sau prezintă argumente care nu sunt incidente spețelor, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei**, TVA în sumă de **000 lei**, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **000 lei** și impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de **000 lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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”.

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

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Curtea de Casație și Justiție, potrivit căroră: *„În ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 al.1 din Codul de procedură fiscală...”*

Se reține că societatea, deși contestă integral obligațiile fiscale de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice și impozitului pe veniturile din alte surse stabilite prin Decizia de impunere nr.000/2019, nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acestora și se rezumă a preciza *”în mod expres că, deși în motivarea prezentei contestații am atins unele puncte reținute în raportul de control ca fiind mai relevante, înțelegem să contestăm întreaga decizie de impunere-cu privire*

*atât la baza de impozitare suplimentară reținută, cât și în ceea ce privește modalitatea total artificială de stabilire a impozitelor, realizată în cazul nostru de care organul de inspecție fiscală”, fără a prezenta documente și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **000 lei**, TVA în sumă de **000 lei**, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de **000 lei** și impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de **000 lei**.*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **X**, deși înțelege să conteste integral obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. **000/2019**, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și întrucât, „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*” conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de 000 lei, TVA în sumă de 000 lei, impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de 000 lei și impozitul pe veniturile din alte surse în sumă de 000 lei**, în conformitate cu art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) 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.

6. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția de măsuri în speță se referă la măsuri pe care contribuabilul trebuie să le aducă la îndeplinire.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2019** s-au dispus următoarele:

Măsura 1.1 - “Efectuarea de punctaje și corectarea declarațiilor informative 394 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate

pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA aferente perioadei **00.00.2014-00.00.2015**".

Măsura 2.1 - "Efectuarea de punctaje și corectarea declarațiilor informative 394 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA aferente perioadei **00.00.2016-00.00.2017**".

În drept, potrivit prevederilor art.272 alin.1, alin.2 lit.b și alin.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației:

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

(5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de 3 milioane lei sau mai mare;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de 3 milioane lei sau mai mare;

c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de quantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F."

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și structurile de soluționare a contestațiilor constituite la nivel regional au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de

impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsurile stabilite de organele de inspecție fiscale în sarcina **X** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.**000/2019** nu se referă la stabilirea măsurii de diminuare a pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

fapt pentru care, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare organului emitent din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .

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

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- **000 lei** – impozit pe profit;
- **000 lei** – TVA.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- **000 lei** - impozit pe profit;
- **000 lei** - TVA;
- **000 lei** - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- **000 lei** - impozit pe veniturile din alte surse.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționarea Contestațiilor privind soluționarea contestației formulată de X împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.000/2019 și transmiterea acesteia spre competență soluționare

Administrației Județene a Finanțelor Publice , în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

Director general