



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații

ANAF

Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

DECIZIE nr. 000/02.2021
privind contestația formulată de X, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr. 000/2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, cu adresa nr. 000/2020 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. 000/ 2020, asupra contestației formulate de X, înregistrată la A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală sub nr. 000/2020 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. 000/2020.

Referitor la obiectul contestației, se rețin următoarele:

➤ Din verificarea condițiilor de procedură reglementate de art. 269 din Legea nr. 207/2015, referitoare la **obiectul contestației**, rezultă că, petenta X SRL formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare nr. 000/2020** emisă de DGFP Timișoara -AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, precum și a **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, cu nr. 000/2020**.

Cu adresa nr 000/2020, DGRFP Timisoara, în temeiul prevederilor art. 7 și art. 269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat, în considerarea faptului că în contestația formulată petenta a precizat ca se contesta „II.Decizia de impunere nr. 000/2020,(...), privind suma de 000 lei, reprezentand baza impozabila aferenta impozitului pe profit stabilita suplimentar de inspectia fiscala, pentru perioada fiscala 01.11.2014-31.12.2018” și având în vedere că la dosarul contestației a fost identificat actul administrativ fiscal de natura Deciziei privind

modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale,cu nr. 000/2020, care vizeaza perioada verificata 01.01.2016-31.12.2018, cu consecinta stabilirii unei baze impozabile suplimentare de catre organele de inspectie fiscala in cuantum de 000 lei aferenta perioadei verificate, a solicitat petentei ca în termen de 5 zile de la primirea adresei să precizeze obiectul contestatiei si **suma totală contestata**, in cazul necompletării în termen a dosarului cauzei cu cele solicitate, urmand a se considera contestate cele doua acte administrativ fiscale, indicate cu numar in cuprinsul contestatiei, în temeiul dispozițiilor art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu adresa nr 000/2020, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr 000/2020, X SRL a precizat urmatoarele:

"obiectul contestatiei inregistrate sub nr 000/2020 îl reprezintă **baza impozabila suplimentara privind impozitul pe profit și baza impozabila suplimentara privind TVA, in suma totala de 000 lei**, stabilita prin Decizia de impunere nr 000/2020 și de Decizia de impunere nr 000/2020 precum și impozitul pe profit și TVA aferenta, **stabilite suplimentar în suma de 000 lei**, defalcate pe fiecare obligație fiscala astfel:

- Obiectul contestatiei inregistrate sub nr 000/2020 îl reprezintă **baza impozabila suplimentara privind impozitul pe profit în suma totala de 000 lei**, stabilita prin Decizia de impunere nr 000/2020 și de impunere nr 000/2020 precum și impozitul pe profit aferent, **stabilit suplimentar în suma de 000 lei**.

- Obiectul contestatiei inregistrate sub nr 000/2020 îl reprezintă **baza impozabila suplimentara privind TVA în suma totala de 000 lei**, stabilita prin Decizia de impunere nr 000/2020, precum și **TVA aferenta, stabilita suplimentar în suma de 000 lei**."

Astfel ca la data prezentei, DGRFP Timisoara se va investi cu solutionarea contestatiei in ce priveste contestarea in totalitate a Deciziei de impunere **privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice cu nr. de înregistrare nr. 000/2020** emisă de DGFP Timișoara - AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, precum si contestarea partiala a **Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, cu nr. 000/2020**.

Referitor la capatul de cerere privind Decizia de impunere nr. 000/2020, se retin urmatoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de **000 lei**, și reprezintă: 000 lei - impozit pe profit și 000 lei TVA.

Referitor la capatul de cerere privind Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. 000/2020, se retin urmatoarele:

Petenta contesta partial diminuarea pierderii fiscale in perioada 01.01.2016-31.12.2018, urmare recalcularii de catre inspectia fiscala a profitului impozabil aferent fiecarui an fiscal, in quantum total de 000 lei.

Cu toate ca in cuprinsul adresei nr 000/2020, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr 000/2020, X SRL a precizat ca se contesta baza impozabila suplimentara privind impozitul pe profit in suma totala de 000 lei „stabilita prin Decizia de impunere nr 000/2020 si de impunere nr 000/2020 precum si **impozitul pe profit aferent, stabilit suplimentar in suma de 000 lei**”, confuzia in care se afla petenta raportat la natura actului administrativ fiscal nr 000/2020, respectiv ca aceasta este o decizie de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale si NU o decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, nu reprezinta un element procedural care sa determine DGRFP Timisoara ca organ competent in solutionarea contestatiei a se investi cu solutionarea acesteia ignorand baza impozabila suplimentara privind impozitul pe profit, aferenta anului fiscal 2015, atata vreme cat in contestatia formulata s-a facut referire in mod expres la aceasta-pct 3. al contestatiei formulate, iar prin contestarea in totalitate a obligatiei fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit in quantum de 000 lei, este de domeniul evidentei ca aceasta obligatie a rezultat si din considerarea ca nedeductibile a cheltuielilor in quantum de 000 lei aferente anului fiscal 2015, contestate la pct 3. din contestatia formulata.

Contestația a fost semnata de reprezentantul legal al petentei, X în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data emiterii Deciziei de impunere nr. 000/2020, respectiv a Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr 000/2020, emise de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, contestația formulată împotriva acestora a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării acestora prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata nr. 000 /2020, respectiv a Deciziei privind modificarea bazei de Impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. 000/2020

Petenta arata ca a facut obiectul unui control fiscal privind modul de calcul si de declarare a impozitului pe profit, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2018, fiind solicitat, pentru operatiunile economice desfasurate cu afiliatii, Dosarul preturilor de transfer, intocmit si prezentat in termen. Ulterior, organele de control fiscal au extins verificarile si pentru TVA aferenta perioadei 01.01.2015-31.12.2018.

Petenta precizeaza ca baza impozabila stabilita suplimentar pentru impozitul pe profit, prin Decizia de impunere nr 000/2020, emisa de AJFP Arad-Inspectia Fiscala-este de 000 lei si nu de 000 lei, in conditiile in care in sarcina sa s-a stabilit suma de 000 lei reprezentand TVA suplimentar de plata si suma de 000 lei reprezentand impozit pe profit suplimentar, considerand ca suma de 000 lei este inscrisa eronat in Decizia de impunere nr. 000/2020.

Sunt apreciate ca nelegale constatările organelor de control fiscal pe motivul ca starea de fapt reținută de către acestea nu respecta prevederile legale, fiind aprecieri proprii ale acestora, petenta aratand ca, asa cum rezulta din cuprinsul Raportului de Inspecție Fiscala nr 000/2020, organele de control fiscal au stabilit ,contrar prevederilor legale nationale, dar si contrar jurisprudentei CJUE, in sarcina sa suma de 000 lei reprezentand TVA si impozit pe profit.

Drept urmare petenta considera ca cele doua decizii, nr. 000/2020, respectiv nr. 000/2020, ambele acte administrative fiscale tratate de petenta decizii de impunere, sunt ilegale, taxele si impozitele stabilite prin acestea nerespectand prevederile Legii nr 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si jurisprudenta CJUE.

1. Taxa pe valoarea adaugata

1.1. Astfel, conform petentei, constatarea inspecției fiscale ca suma de 000 lei, reprezentand TVA aferenta autofacturii nr 000/2015, constand in stornare autofactura nr 000/2013, reprezentand diferenta minus de inventar materie prima, in valoare de 000 lei, din care TVA 000 lei, nu este dovedita cu documente justificative si ca urmare este nedeductibila, dovedind superficialitatea abordarii spetei, prevederile legale si jurisprudenta CJUE invocate de catre inspectia fiscala, neavand nicio legatura cu aceasta.

Petenta arata ca a stornat o TVA colectata eronat prin autofacturare aferenta stocului de materii prime considerat minus in

gestiune, dar în realitate a reprezentat o eroare a programului informatic, situație dovedită și acceptată de organele de control fiscal care au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, emis urmând faptul că în anul 2015 petenta a făcut obiectul unui control fiscal cu privire la impozitul pe profit în urma căruia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015. În cadrul raportului de inspecție fiscală organele de control fiscal au solicitat informații despre sumele constatate minus în gestiune privind materiile prime și au verificat gestiunea de materii prime aferentă perioadei 2008 – 2013, constatând că suma de 000 lei reprezentând minusul de gestiune aferent stocurilor de materii prime la data de 31.12.2013, provine dintr-o eroare a programului de gestiune, în sensul că anumite stocuri de materii prime, dintr-o eroare, nu au mai fost scăzute din stocul scriptic cu toate că faptic acestea au fost folosite în procesul de producție al fabricii. Ca urmare, petenta arată ca suma de 000 lei, reprezintă cheltuieli de exploatare aferente procesului de producție pentru perioada fiscală 2008 - 2013. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, organele de control fiscal au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2013 considerând cheltuieli nedeductibile suma de 560.1851 lei reprezentând minusul de gestiune aferent produselor finite.

Ca urmare a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, că în fapt suma de 000 lei reprezintă cheltuieli de exploatare aferente procesului de producție, dar dintr-o eroare informatică nu au fost scăzute scriptic din gestiune ci doar faptic, petenta arată ca a procedat la data de 31.12.2015, la întocmirea autofacturii nr. 000/2015, prin care a stornat autofactură nr. 000/2013, reprezentând diferență minus de inventar materie primă, în valoare de 000 lei, stornând suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă.

1.2. Organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că pentru suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă refuzurilor calitative sau cantitative din partea clienților pentru produse finite livrate către aceștia, în valoare totală de 000 lei nu poate fi exercitat dreptul de deducere, întrucât conform prevederilor, art. 138 lit.b) din legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare se reduce ***b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;***

De asemenea, conform prevederilor art.90 alin.(I) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cerința care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, este deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de către clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile.

Explicația dată de către administratorul petentei și prezentată ca probă de către organele de control fiscal este scoasă din context și nu are nici o legătură cu speța analizată, considera petenta, în condițiile în care organele de control fiscal au tratat corespondența comercială purtată cu clienții petentei, prin care aceștia solicită stornarea facturilor inițiale ca urmare a constatării unor probleme cantitative sau calitative ale produselor finite primite de la aceasta, ca insuficientă în justificarea acestor stornări.

Conform Deciziei pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL v AJFPM prin care instanța europeană **ă statuat că:** *"Principiile care guvernează aplicarea de către state/e membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesuținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate".*, petenta arată ca autoritatea fiscală trebuie să dovedească prin înscrisuri refuzul deductibilității taxei, aspecte cunoscute organelor de control fiscal, dar ignorate, cu toate că reprezintă izvor de drept și obligatorii și prioritare în statele U.E., printre care se numără și România.

Organele de control fiscal consideră insuficiente documentele justificative prezentate de către petenta, considerând că prezentarea unei simple facturi întocmită în baza unui contract și a unei corespondențe cu clienții care justifică necesitatea acordării acestor reduceri sunt insuficiente.

Ca urmare a celor expuse, petenta consideră că stabilirea de către organele de control fiscal a sumei de 000 lei reprezentând TVA aferentă, este complet eronată, fără nici o legătură cu prevederile legale invocate și mai ales fără nicio legătură cu jurisprudența CJUE și a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

1.3. Petenta arată ca organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către X SPA Italia, reprezentând servicii de consultanță, justificate prin contractul încheiat la data de 15.01.2009 și situații de lucrări întocmite pentru fiecare factură emisă ca fiind nedeductibilă, deoarece *„Până la data întocmirii prezentului raport de inspecție fiscală, nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele și explicațiile necesare pentru justificarea cheltuielilor înregistrate în perioada 01.01.2015 - 31.12.2018, nu a demonstrat printr-un probatoriu adecvat că serviciile care au făcut obiectul contractului menționat anterior au fost efectiv prestate. ... factura nefiind susținută de către o documentație corespunzătoare care să ateste necesitatea și utilitatea acestora și în ce mod au condus la realizarea de operațiuni impozabile specifice activității societății, taxabile ”.*

Conform prevederilor art.145 alin.(2), lit.a), din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pe care petenta le citează, aceasta arată ca are dreptul să deducă TVA, deoarece sistemul comun al TVA garantează neutralitatea

impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile economice desfășurate să fie ele însele înregistrate în scopuri de TVA. Dreptul de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor sau bunurilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor pe care la furnizează. Astfel, aceste consturi au legătură directă și imediată cu asamblul activității economice a persoanei impozabile a se vedea în special Hotărârile Midland Bank, punctele 23 și 31, Abbey Național, punctul 35, Kretztechnik, punctul 36, precum și Inverstrand, punctul 24.) Citat din TVA - Jurisprudența CJUE, scrisă de judecătorul Viorel Terzea, pagina 23 , punctul 56 și punctul 58.

De asemenea, Curtea Europeană de Justiție prin Decizia pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL V AJFPM, a statuat că: *"Principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesustținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stăt la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate"., astfel ca in opinia petentei, autoritatea fiscală trebuie să dovedească prin înscrisuri, prin documente justificative refuzul deductibilității taxei și nu prin simple bănuieli sau opinii personale. Aspectele deciziei sunt cunoscute organelor de control fiscal, dar sunt ignorate, cu toate că reprezintă izvor de drept și sunt obligatorii și prioritare în statele U.E.. printre care se numără și România. Organele de control fiscal consideră insuficiente documentele justificative prezentate de către petentă, considerînd că prezentarea unei simple facturi întocmită în baza unui contract și a unor "înscrisuri sub formă de tabel, nesemnate, cuprinzând un număr de ore și tarife orare pentru diferite activități", nu sunt suficiente .*

Ca urmare a celor expuse, petenta consideră că stabilirea de către organele de control fiscal a sumei de 000 lei reprezentând TVA aferentă facturilor întocmite de către societatea X SPA Italia a fost stabilită ilegal, contrar prevederilor legale naționale prezentate mai sus dar și contrar jurisprudenței CJUE care reprezintă izvor de drept și se aplică prioritar față de prevederile fiscale naționale. Toate prevederile legale invocate de către organele de control fiscal sunt generale, conform petentei, nu au nicio legătură cu speța analizată și nu sunt de actualitate. De asemenea organele de control fiscal invocă sentințe pronunțate de către ICCJ care nu sunt izvor de drept și care nu reprezintă prevederi legale în vigoare, nefiind obligatorii pentru instanțele naționale.

1.4. Conform petentei, organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către furnizori, reprezentând bunuri și servicii, fără a avea anexate la facturi documente justificative care să ateste că bunurile sau serviciile au fost necesare pentru realizarea de operațiuni taxabile, ca fiind nedeductibilă.

Conform prevederilor art.145 alin.(2), lit.a), din legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pe care îl citează, petenta arată că are dreptul să deducă TVA, deoarece *systemul comun al TVA garantează neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile economice desfășurate să fie ele însele înregistrate în scopuri de TVA. Dreptul de deducere este admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor sau bunurilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor pe care le furnizează. Astfel, aceste costuri au legătură directă și imediată cu asamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea în special Hotărârile Midland Bank, punctele 23 și 31, Abbey National, punctul 35, Kretztechnik, punctul 36, precum și Invcrstrand, punctul 24.)* Citat din TVA - Jurisprudența CJUE, scrisă de judecătoarea Viorel Terzea, pagina 23, punctul 56 și punctul 58.

De asemenea, citează din nou același paragraf din Decizia pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL v AJFPM, petenta arătând că autoritatea fiscală trebuie să dovedească prin înscrisuri refuzul deductibilității taxei și nu prin simple banuiri sau opinii personale, aspectele deciziei invocate fiind cunoscute organelor de control fiscal, dar ignorate, cu toate că reprezintă izvor de drept și sunt obligatorii și prioritare în statele U.E.

Petenta mai arată că organele de inspecție fiscală au considerat insuficiente documentele justificative prezentate, considerând însă nesemnificativ să menționeze în cuprinsul RIF bunurile sau serviciile pe care le considera ca „nefiind necesare pentru realizarea de operațiuni taxabile,,.

2. Impozitul pe profit

2.1. Referitor la impozitul pe profit aferent stabilit suplimentar pentru anul 2014, petenta arată că prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, suma de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu refacturarea cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de către societatea X SPA Italia la sediul petentei pentru supravegherea activității de producție și activității administrative, instruire și consultanță pentru activitatea comercială, tehnică și administrativă, prezentarea unor noi metode tehnice, implementarea unui program informatic privind gestionarea vânzărilor, dar și a comenzilor primite de la clienți și gestiunea magaziei de materii prime și produse finite pe care petenta o avea deschisă în Italia, reglementate prin contractul încheiat între părți la data de 15 ianuarie 2009, a fost considerată de către organele de

control fiscal ca fiind nedeductibilă, organele de control fiscal eliminând din analiza efectuată argumentele și înscrisurile care dovedesc contrariul.

Petenta arata ca toate facturile emise de către X SPA Italia au anexate situația cu numărul de ore prestate de către salariații societății X Spa Italia și tariful orar stabilit de comun acord, în timp ce organele de control fiscal au considerat insuficiente documentele care justifică serviciile prestate de către societatea X SPA Italia, considerând că petenta a avut în perioada analizată personal propriu angajat cu contract de muncă ce putea să îndeplinească serviciile facturate de către societatea italiană. Astfel, organele de control, în opinia petentei, ilegal, consideră greșite deciziile manageriale și de producție luate de către proprietarii fabricii ignorând în mod arbitrar prevederile legale, în speță prevederile art. 19 alin.(l) din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și jurisprudența CJUE care prin **Decizia pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL v AJFPM prin care instanța europeană a stabilit că:** "... în prezența unor simple bănuieli nesuținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate.

Astfel, petenta consideră că suma de 000 lei reprezentând cheltuieli cu refacturarea cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de către societatea X SPA Italia la sediul sau pentru supravegherea activității de producție și activității administrative, instruire și consultanță pentru activitatea comercială, tehnică și administrativă, prezentarea unor noi metode tehnice, implementarea unui program informatic privind gestionarea vânzărilor, dar și a comenziilor primite de la clienți și gestiunea magaziei de materii prime și produse finite pe care petenta o avea deschisă în Italia, a fost considerată eronat de către organele de control fiscal ca fiind nedeductibilă, organele de control fiscal eliminând din analiza efectuată argumentele și înscrisurile care dovedesc aceste aspecte.

Intr-un mod identic a fost motivată contestația formulată de petenta în legătura cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2015, suma de 000 lei, pentru anul 2016 cheltuielile în suma de 000 lei și pentru anul 2017 în suma de 000 lei înscrise în Decizia nr 000/2020 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, reprezentând cheltuieli cu refacturarea cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de către societatea X SPA Italia la sediul petentei pentru supravegherea activității de producție și activității administrative, instruire și consultanță pentru activitatea comercială, tehnică și administrativă, prezentarea unor noi metode tehnice, implementarea unui program informatic privind gestionarea vânzărilor, dar și a comenziilor primite de la clienți și gestiunea magaziei de materii prime și produse finite pe care petenta o avea deschisă în Italia. Toate aceste servicii prestate de către societatea X SPA

Italia către petentă fiind reglementate prin contractul încheiat între părți la data de 15 ianuarie 2009-pct 3.1.,pct 4.1. si pct 5.1. al contestației formulate, care în scopul evitării redundanței datorită faptului că au fost motivate identic nu vor mai fi redată în prezenta în extenso.

De asemenea, în motivarea contestației, petenta precizează că la precedentă inspecție fiscală încheiată prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, organele de control fiscal, în urma analizării documentelor justificative existente în arhiva contabilă, în speță, a contractului încheiat între părți la data de 15 ianuarie 2009, precum și a facturilor emise de către societatea X SPA Italia împreună cu anexele acestora reprezentând cheltuieli cu refacturarea cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de către societatea X SPA Italia la sediul sau pentru supravegherea activității de producție și activității administrative, instruire și consultanță pentru activitatea comercială, tehnică și administrativă, prezentarea unor noi metode telurice, implementarea unui program informatic privind gestionarea vânzărilor, dar și a comenziilor primite de la clienți și gestiunea magaziei de materii prime și produse finite pe care petenta o avea deschisă în Italia, au considerat suficiente documentele justificative anexate acestor facturi și au considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile.

2.2 Petenta arată că organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că suma de 000 lei, reprezentând valoarea facturilor stornate de către societate aferente refuzurilor calitative sau cantitative din partea clienților pentru produse finite livrate către aceștia, reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, explicația dată de către administratorul petentei și prezentată ca probă de organele de control fiscal fiind scoasă din context și neavând nicio legătură cu speța analizată.

Petenta motivează că organele de control fiscal au considerat corespondența comercială purtată cu clienții săi, prin care aceștia solicită stornarea facturilor inițiale ca urmare a constatării unor probleme cantitative sau calitative ale produselor finite primite de la petentă, ca insuficientă în justificarea acestor stornări, în condițiile în care toate facturile de stornare emise de către petentă către clienți au anexate corespondența comercială cu clienții respectiv în care sunt descrise motivele stornărilor efectuate. Organele de control fiscal au considerat insuficiente aceste documentele care justifică stornările efectuate ca urmare a refuzurilor calitative sau cantitative din partea clienților pentru produse finite livrate către aceștia.

Conform prevederilor art. 19 alin.(l) din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și jurisprudența CJUE care prin **Decizia pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL v AJFPM prin care instanța europeană a stabilit** că: "... în prezența unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze

realitatea operațiunilor economice realizate"., petenta arata ca și-a redus baza impozabilă, în speță veniturile realizate din vânzarea produselor finite, cu suma de 000 lei, considerand că suma de 000 lei reprezentând reducerea veniturilor realizate din vânzarea produselor finite, ca urmare a stornării facturilor inițiale cu valoarea refuzurilor calitative sau cantitative din partea clienților pentru produse finite livrate către aceștia, fost considerată eronat de către organele de control fiscal ca fiind nedeductibilă, organele de control fiscal eliminând din analiza efectuată argumentele și înscrisurile care dovedesc aceste aspecte.

Intr-un mod identic a fost motivata contestatia formulata de petenta in legatura cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2015, suma de 000 lei, conform Deciziei de impunere nr. 000/2020, pentru anul 2016, suma de 000 lei, pentru anul 2017 suma de 000 lei si pentru anul 2018 suma de 000 lei, inscrise in Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr 000/2020, reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente valorii facturilor stornate de către societate aferente refuzurilor calitative sau cantitative din partea clienților pentru produse finite livrate către aceștia, considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, explicația dată de către administratorul petentei și prezentată ca probă de organele de control fiscal fiind scoasă din context și neavând nicio legătură cu speța analizată, în opinia petentei- pct 3.2., pct 4.2., pct 5.2. și pct 6.1. al contestatiei formulate.

2.3. In contestatia formulata, petenta arata ca organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că suma de 000 lei, reprezentând Imobilizări corporale în curs, reprezintă în fapt cheltuieli nedeductibile la calcul impozitului pe profit, deoarece, pentru aceste facturi nu au fost prezentate documente justificative în susținere și ca urmare aceste costuri nu au fost efectuate în scopul activităților economice ale afacerii.

Se arata ca suma de 000 lei a fost înregistrată în contul 231 Imobilizări corporale în curs și nu într-un cont de cheltuieli. Ca urmare suma de 000 lei nu a fost scăzută de către petentă din veniturile impozabile, asadar organele de control fiscal n-o pot considera cheltuieli nedeductibile atâta timp cât nici petenta nu a considerat-o cheltuieli deductibile aferentă anului 2014.

De fapt toate facturile emise de către furnizori către petentă au anexate devize, situații de lucrări, sau reprezintă materiale, obiecte de inventar, și se regăsesc anexate la Raportul de inspecție fiscală ca fișa contului 231 Imobilizări corporale în curs.

Astfel, organele de control, ilegal, în opinia petentei, consideră cheltuieli nedeductibile suma de 000 lei, pe care chiar petenta nu a considerat-o cheltuieli deductibile, tratând-o ca un activ în curs de execuție, ignorând în mod arbitrar prevederile legale, în speță prevederile art. 19 alin.(1) din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și jurisprudența CJUE care prin **Decizia pronunțată în cauza C-430/19 CF SRL v AJFPM prin care instanța europeană a stabilit că: "... în prezenta unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale eu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului**

dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate".

Intr-un mod identic a fost motivata contestatia formulata de petenta in legatura cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2015, suma de 000 lei, reprezentând Imobilizări corporale în curs, în fapt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, deoarece, pentru aceste facturi nu au fost prezentate documente justificative în susținere și ca urmare aceste costuri nu au fost efectuate în scopul activităților economice ale afacerii-pct 3.3. al contestatiei formulate.

2.4. Referitor la ajustarea veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculat, cu consecința stabilirii veniturilor suplimentare în sumă de 000 lei, conform petentei, prin Decizia de impunere nr. 000/2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, aceasta arată ca prin dosarul prețurilor de transfer întocmit s-au analizat tranzacțiile desfășurate cu afiliații prin metoda comparării prețurilor de vânzare, bunurile vândute către afiliați fiind vândute și către persoane independente. Organele de control fiscal au considerat că în perioada 2014 - 2018 petenta nu a vândut către afiliați și către persoane independente aceleași tipuri de produse deoarece codurile de produs sunt diferite. Această abordare este total eronată, administratorul petentei prezentând toate înscrisurile care dovedesc faptul că aceasta a vândut același tip de produs atât afiliaților cât și societăților independente, dar cu coduri de produs diferite pentru a putea fi identificate și cuantificate mai ușor (pentru acest motiv se folosesc coduri pentru fiecare produs finit, dacă toate produsele finite ar avea același cod, acesta nu ar mai fi util.)

Metoda comparării prețurilor este cea mai simplă și exactă metoda de comparare și probabil din acest motiv a fost exclusă conform petentei de către organele de control fiscal, care dacă ar fi acceptat această metodă nu ar mai fi ajustat prin metode complexe și netransparente veniturile rezultate din tranzacțiile desfășurate cu afiliații. Liniile Directoare OECD precizează că trebuie aleasă o metodă corespunzătoare pentru a evalua natura deplinei concurențe a prețurilor de transfer dintre societăți. Metoda selectată trebuie să fie metoda care oferă cel mai fiabil rezultat și ia în calcul doi factori primari: gradul de comparabilitate dintre tranzacția controlată (sau plătitorul de taxe) și orice altă tranzacție comparabilă necontrolată; și calitatea datelor și presupunerilor folosite pentru analiză.

Petenta arată ca analiza care urmează ia în discuție metodele disponibile pentru stabilirea caracterului rezonabil al prețurilor de transfer asociate cu tranzacțiile dintre și între societăți desfășurate între Societate și afiliații săi străini și documentează motivele pentru selectarea metodei de stabilire a prețurilor de transfer, criterii importante pentru selectarea unei metode corespunzătoare implică gradul de comparabilitate dintre tranzacțiile controlate și necontrolate, fiabilitatea presupunerilor folosite în analiză și fiabilitatea datelor.

Se arată ca prin analiza efectuată în cadrul dosarului prețurilor de transfer, în care s-au comparat prețurile de vânzare a bunurilor de la societatea română către societatea afiliată, cu prețurile de vânzare a acelorași bunuri către societăți independente, rezultă că valoarea de ajustare pozitivă a veniturilor aferente acestor vânzări pentru anul 2014. este 000 euro. Valoarea în lei a acestor ajustări pozitive a veniturilor, calculată la cursul comunicat de B.N.R. la data de 31 decembrie 2014. este de 000

lei(000 euro*000 lei/euro). Situația detaliată aferentă anului 2014 a acestor ajustări, pentru fiecare tip de produs vândut atât afiliaților cât și independenților se regăsește în anexa nr.2 din dosarul prețurilor de transfer întocmit de către petentă.

Având în vedere cele expuse, coroborat cu Dosarul Prețurilor de Transfer întocmit petenta consideră că suma de 000 lei reprezentând ajustarea veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculată, a fost stabilită eronat de către organele de control fiscal. Acestea au ajustat veniturile raportându-se la rata rentabilității veniturilor obținută de către alte societăți din România, ignorând metoda comparării prețurilor de vânzare a acelorași tipuri de produse, metodă care a fost prezentată și justificată prin dosarul prețurilor de transfer și care este metoda recomandată de către liniile Directoare OECD, fiind cea mai simplă și eficientă metodă de stabilire a prețurilor de transfer .

II. Inspecția fiscală desfășurată la X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. 000/2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. 000/ 2020, precum și a Deciziei de modificare a bazei de impunere nr. 000/2020, contestate.

Verificarea a vizat impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2014 – 31.12.2018 și taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2015 – 31.12.2018.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat, referitor la taxa pe valoarea adăugată, următoarele:

- în ce privește suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă autofacturii nr. 000/2015, operațiunea de stornare autofactura nr. 000/2013, contravaloarea diferenței minus de inventar materie primă, în valoare de 000 lei, din care TVA 000 lei, inspecția fiscală a constatat că această operațiune nu este dovedită cu documente justificative și că urmare posibilitatea de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă nu este legală, în temeiul art 145 alin 2 lit a, respectiv art 146 alin 1 lit a din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, în condițiile în care în timpul inspecției fiscale reprezentantul petentei nu a prezentat documente care să permită identificarea și circumstanțierea minusului de inventar și a consecințelor acestuia, afirmând doar ca *„urmare a analizării situației s-a constatat că nu există minus sau plus de inventar”*.

- referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor refuzuri calitative/rebuturi/diferențe cantitative, inspecția fiscală a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă aferentă perioadei 01.01.2015-31.12.2018, refuzuri calitative/rebuturi/diferențe cantitative din partea clienților pentru produsele finite livrate.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale și a clarificării acestor aspecte au fost solicitate, prin Adresa înregistrată la Societatea X SRL sub nr. 000/2020 explicații scrise d-lui X în calitate de administrator al Societății X SRL, respectiv să explice ce reprezintă facturile de storno și să prezinte clar și exact (inclusiv în format letric) documentele justificative pe care le deține.

Urmare solicitării, Societatea X SRL, răspunde solicitării, precizând că *„discounturile aplicate clienților, pentru probleme calitative ale produselor*

finite, [...] nefiind rentabila readucerea lor la sediul X (cost transport internațional ridicat)”, reprezentantul societății verificate în susținerea afirmației făcute nedepunând niciun document justificativ.

Pentru aceste produse finite refuzate calitativ, societatea verificata nu a putut face dovada ca acestea au intrat inapoi in gestiune pentru a fi reparate sau sa faca dovada ca bunurile au fost distruse si nu mai intra in circuitul economic (NIR/Fisa de magazie/Aviz de expediție, etc.)motiv pentru care in temeiul art 128 alin 8 lit b din Legea nr 571/2003, respectiv art 304 alin 2 lit a din Legea nr 227/2015, aceasta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent acestora-Anexa nr 15 la RIF.

- in ce priveste TVA aferenta serviciilor de consultanta in suma de 000 Lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către X SPA Italia, reprezentând servicii de consultanță, justificate prin contractul încheiat la data de 15.01.2009 ,inspecția fiscală a constatat ca nu au fost puse la dispoziția sa impreuna cu facturile si documente corespunzătoare care să ateste necesitatea și utilitatea acestor servicii și în ce mod au condus acestea la realizarea de operațiuni impozabile specifice activității societății, taxabile.

In urma verificării informațiilor si documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscala nu au putut determina concret in ce au constat respectivele servicii de consultanta, măsură in care au fost destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile. Societatea nu a făcut dovada, cu documente, ca aceste servicii au fost prestate in folosul operațiunilor sale impozabile, nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificabile, factura nefiind susținuta de o documentație corespunzătoare care sa ateste necesitatea si utilitatea acestora si in ce mod au condus la realizarea de operațiuni impozabile specifice activitatii societății taxabile. Documentele prezentate nu au justificat prestarea efectiva a serviciilor de consultanta, nefiind precizate tarifele percepute pentru fiecare serviciu in parte, valoarea totala a contractului si defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificata a sarcinilor, nu exista calendar de implementare nefiind prezentate beneficiile ce au rezultat ca urmare a acestora, atata vreme cat locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul isi are stabilit sediul activitatii economice, respectiv in Romania, persoana obligata la plata taxei este Societatea X SRL.

- in ce priveste TVA aferenta achizițiilor de bunuri, servicii, proiecte, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in perioada 2015- 2016 in evidenta contabila in contul 231 „Imobilizări corporale in curs de execuție” facturi achiziții de bunuri/servicii, iar in data de 30.09.2016 suma a fost transferata in contul 471 „Cheltuieli inregistrate in avans”, ulterior fiind inregistrate in analiticele contului 611 „cheltuieli cu intretinerea si reparațiile” dar nu a putut justifica faptul ca aceste achiziții de bunuri/servicii au fost realizate in scopul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care, in temeiul art 145 alin 4 lit a din Legea nr 571/2003, respectiv art 297 alin 4 lit a din Legea nr 227/2015, a fost refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere aferenta acestor facturi emise de diversi furnizori, fara a avea atasate documente justificative care sa ateste ca

bunurile/serviciile au fost necesare pentru realizarea de operatiuni taxabile,iar serviciile au fost efectiv prestate.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat,referitor la impozitul pe profit, următoarele:

- cu privire la sumele aferente refacturarii cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de catre firma X Italia la sediul petentei,in baza contractului incheiat intre parti la 15 ianuarie 2009,considerate de petenta drept cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil, in conditiile in care aceste servicii nu au putut fi identificate si cuantificate pe fiecare servciu efectuat de X SPA - Italia, punctual cu serviciile descrise in contract, s-a analizat fiecare subpunct al Art.I. „X Italia va furniza lui X următoarele servicii” din Contractul de prestări servicii nr.FN/15.01.2009”, organele de inspectie fiscala constatand ca petenta conform organigramei prezentate de reprezentantul legal al societății deține personal angajat in funcțiile de: administrator, director operațiuni, director de producție, responsabil calitate, responsabil resurse umane, responsabil departament contabilitate si responsabil departamentul achiziții, si care potrivit fiselor de post îndeplinesc atribuții specifice in desfasurarea activitatii societății.

Prin urmare,organele de inspectie fiscala,in temeiul art 11 alin 1 si 13,art 19 alin 1 ,art 21 alin 4 lit m din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal,pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015,respectiv art 11 alin 1,art 19 alin 1 si respectiv art 25 alin 1 din Legea nr 227/2005 privind Codul Fiscal pentru perioada 01.01.2016-31.12.2018,au stabilit ca nedeductibile la determinarea bazei impozabile a profitului,cheltuielile cu “servicii refacturate X Spa”,cu consecinta recalcularii bazei impozabile a profitului,conform Anexei nr 7 la RIF.

- cu privire la stornarea facturilor initiale emise de petenta,urmare refuzurilor calitative/rebuturi/diferente cantitative,din partea clientilor pentru produsele finite livrate catre acestia,contravaloarea acestora fiind considerata de catre organele de control drept cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil,avand in vedere ca in perioada 2014-2018 Societatea X SRL a intocmit **facturi de stornare** pentru mărfuri livrate, facturi care reprezintă stornari de mărfuri pe motiv de calitate, fara sa fie urmate de un retur al mărfurilor si recepția acestora la Societatea X SRL, in valoare de 000 lei (000 lei aferenta anului 2014; 000 lei aferenta anului 2015; 000 lei aferenta anului 2016; 000 lei aferenta anului 2017; 000 lei aferenta anului 2018). Bunurile nereturnate pe motiv de calitate, **reprezintă in fapt rebuturi**,pentru aceste bunuri, petenta nu a avut contracte/polite de asigurare si nici nu a beneficiat de despăgubiri. De asemenea,bunurile respective nu au fost distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forța majora.

- cu privire la facturile inregistrate de petenta in contul 231 “Imobilizari corporale in curs de executie” ca reprezentand contravaloare „prestări servicii, piese, instalații, proiect, etc “ emise de diverse societati,in data de 30.09.2016 fiind transferate in contul 471 „Cheltuieli inregistrate in avans”,

ulterior fiind înregistrate în analiticele contului 611 „cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale prin adresa înregistrată la petenta sub nr. 105/22.07.2020, s-a solicitat reprezentantului legal să prezinte documente justificative și să ofere informații în susținerea acordării deductibilității acestor facturi. Urmare a solicitării, reprezentantul legal al X SRL, a prezentat facturile și documentele deținute, documente care însă conform celor constatate de către inspectia fiscală nu justifică faptul că bunurile/serviciile au fost achiziționate în scopul activităților economice ale afacerii.

Având în vedere că pentru aceste facturi nu au fost prezentate documente justificative în susținere, inspectia fiscală a stabilit că aceste costuri nu sunt efectuate în scopul activităților economice ale afacerii, iar cheltuielile în valoare de 000 lei (**000 lei aferente anului 2014; 000 lei aferente anului 2015**), sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 21 alin 1 și 4 din Legea nr.571 /2003 privind Codul Fiscal, respectiv pct. 154 alin 1 lit e din OMFP nr 3055/2009, respectiv OMFP nr 1802/2014.

- suma de 000 lei reprezentând ajustarea veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculată, a fost stabilită de către organele de control fiscal prin ajustarea veniturilor petentei, raportându-se la rata rentabilității veniturilor obținută de către alte societăți din România.

Organele de inspecție fiscală au analizat elementele care au fost prezentate de entitatea verificată privind stabilirea valorii vânzărilor ajustate aferente livrărilor efectuate de către X SRL către X S.P.A., pentru perioada ianuarie 2014- decembrie 2018, stabilită prin compararea prețurilor de vânzare practicate de către X SRL către X S.P.A. cu prețurile practicate către alte societăți independente, constatând că metoda tranzacțiilor comparabile nu poate fi luată în considerare deoarece:

- nu sunt prezentate informații privind tranzacții implicând activități comparabile de producție și conexe producției efectuate între terți conform precizării Societății verificate la punctul 6.2.4. Analiza comparativă - Studii de comparabilitate. (respectiv: [...]„considerăm nerelevanta și fortata compararea prețurilor ai societății X SRL Arad cu indicatori financiari ai altor societăți. ”- Anexa nr.1-DPT);

- în perioada 2014 - 2018 X SRL nu a vândut către părți afiliate și către părți terțe aceleași tipuri de produse decât în cazuri limitate, anumite produse fiind tranzacționate de X SRL doar cu părți afiliate sau doar cu părți terțe (Exemplificând în Anexa nr.2-DPT cum societatea compară produse finite ce au coduri de produs diferite, care înregistrează costuri de producție diferite);

- în cazurile în care X SRL a vândut aceleași tipuri de produse cu părți afiliate și cu părți terțe, condițiile tranzacțiilor nu sunt în general comparabile, de ex., perioada /luna, cantitatea în care au loc tranzacțiile respective este diferită, sunt aplicate condiții de livrare diferite etc. (Exemplifică în Anexa nr.3-DPT cu facturi către afiliat emise la început de

an și facturi către teiti emise la sfârșitul aceluiași an).

Având în vedere cele de mai sus, potrivit prevederilor legale fiscale, în situația în care prețul de piață practicat în tranzacțiile dintre persoanele afiliate nu este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate, respectiv la tranzacții dintre persoane independente, organele de inspecție sunt îndreptățite să procedeze la ajustarea acestora, respectiv la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, astfel ca în conformitate cu art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 41 alin.1 din Legea nr.227/20115 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea profitului impozabil aferent perioadei 01.01.2014 – 31.12.2018, ținând cont de veniturile suplimentare, respectiv cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar și la calculul impozitului pe profit (Anexa nr.3 la RIF).

În urma recalculării impozitului pe profit aferent perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de 000 lei, conform Deciziei de impunere nr 000/2020, defalcat după cum urmează:

- aferent anului fiscal 2014 impozit pe profit în sumă de – 000 lei
- aferent anului fiscal 2015 impozit pe profit în sumă de -000 lei

Aferent perioadei 2016-2018, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil aferent fiecărui an fiscal din perioada 01.01.2016-31.12.2018, rezultând o diminuare a pierderii fiscale în suma de 3.899.634 lei, conform Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr F-AR 395/15.09.2020, din care petenta contestă doar suma de 1.100.884 lei.

III. X S.R.L. - cu sediul în Arad, jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr.000, are cod unic de înregistrare 000 și are ca obiect principal de activitate „XX” – codCAEN 000.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

A. În ceea ce privește capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată

1. Referitor la TVA colectat aferent minusului de inventar reflectat de factura storno nr. 000/2015:

In fapt, societatea verificată, a înregistrat în evidența contabilă, Autofactura nr. 000/2015, reprezentând: „stornare autofactura nr. 000/2013

- diferența minus inventar materie prima, in valoare de -000 lei, din care TVA -000 lei”.

In drept, cauzei ii sunt incidente dispozitiile art 145 alin 2 lit a si cele ale art 146 alin1 lit a din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la data emiterii autofacturii, astfel:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

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

In vederea stabilirii situației de fapt fiscale au fost solicitate de către inspectia fiscala, prin Adresa inregistrata la Societatea X SRL sub nr.000/2019 explicații scrise d-lui X in calitate de administrator al Societății X SRL, respectiv sa explice ce reprezintă autofactura prezentata mai sus si sa prezinte clar si exact (inclusiv in format letric) documentele justificative pe care le deține. Urmare solicitării, Societatea X SRL, răspunde solicitării, menționate anterior, cu următoarea precizare ca „[...] urmare a analizării situației s-a constatat ca nu exista minus sau plus de inventar [...]”.

Cu toate ca in motivarea contestatiei formulate petenta a aratat ca a stornat o TVA colectata eronat prin autofacturare aferenta stocului de materii prime considerat minus in gestiune, dar in realitate a reprezentat o eroare a programului informatic, aceasta in afara acestor afirmatii *pro causa* nu a probat cu inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala, afirmațiile făcute, cu ignorarea expresa a prevederilor 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”, motiv pentru care simpla afirmație că bunurile au făcut obiectul unei livrari intracomunitare, nu este suficientă, deoarece starea de fapt constatată de inspecția fiscală este conformă cu înregistrările efectuate de petentă în evidența operativă privind TVA, fiind obligația persoanei impozabile care solicită dreptul de deducere al TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme starea de fapt pretinsa.*

Or, din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, contestată, reiese că petenta nu a prezentat documente justificative, pentru operatiunea de stornare a TVA mai sus descrisa.

Atât legislația din Romania in materie de TVA, cat si jurisprudenta Curții Europene de Justiție impun obligația persoanei care inscrie o taxa deductibila sa demonstreze ca sunt indeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Având in vedere ca incepand cu data aderării României la Uniunea Europeana,sunt luate in considerare si deciziile Curții Europene de Justiție, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA. Persoanele impozabile au dreptul sa-si deducă taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua condiții cumulative: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile si au la baza facturi documente care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În considerarea dispozitiilor exprese ale normelor legale care reglementeaza în domeniul solutionarii contestatiilor, cu adresa nr 000/ad/2020, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr 000/2020,Inspectia Fiscala din cadrul AJFP Arad,raportat la sustinerile petentei din contestatia formulata, cum ca "in anul 2015 petenta a facut obiectul unui control fiscal cu privire la impozitul pe profit in urma căruia s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015. In cadrul raportului de inspecție fiscală organele de control fiscal au solicitat informații despre sumele constatate minus în gestiune privind materiile prime și au verificat gestiunea de materii prime aferentă perioadei 2008 – 2013, constatand că suma de 000 Lei reprezentând minusul de gestiune aferent stocurilor de materii prime la data de 31.12.2013, provine dintr-o eroare a programului de gestiune, în sensul că anumite stocuri de materii prime, dintr-o eroare, nu au mai fost scăzute din stocul scriptic cu toate că faptic acestea au fost folosite în procesul de producție al fabricii. Ca urmare, petenta arata ca suma de 000 lei, reprezintă cheltuieli de exploatare aferente procesului de producție pentru perioada fiscală 2008 - 2013. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2015, organele de control fiscal au procedat la recalcularea impozitului

pe profit eferent anului 2013 considerând cheltuieli nedeductibile suma de 000 lei reprezentând minusul de gestiune aferent produselor finite", a precizat în mod expres în legătura cu susținerile petentei din contestația formulată ca petenta nu a fost verificată conform Raportului de inspecție fiscală nr 000/2015 decât parțial pentru categoria de impozit pe profit, **petenta nefiind verificată la acea dată pentru obiectivul TVA**, astfel ca varianta stării de fapt prezentată de petenta nu corespunde realității.

În drept, sunt incidente pct. 2.5 din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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 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.

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

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

Fata de cele ce preced, în legatura cu acest capat de cerere, contestația urmează să fie respinsă, având în vedere și faptul că în repetate rânduri, instanța supremă, Înalta Curte de Casație și Justiție, în considerentele sale a statuat că "motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată"- conform Deciziei nr.3250/18.06.2010.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018, care reține că:

"În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, 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 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată."

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației însă pretențiile petentei nu sunt întemeiate pe nicio normă legală care să poată fi considerată ca incidentă cauzei.

2.Referitor la dreptul de deducere a TVA aferenta unor refuzuri calitative/rebuturi/diferente cantitative, in quantum de 000 lei:

In fapt, Societatea a înregistrat în evidența contabilă aferenta

perioadei 01.01.2015-31.12.2018, refuzuri calitative/rebuturi/diferente cantitative din partea clienților pentru produsele finite livrate.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale și a clarificării acestor aspecte au fost solicitate de către inspectia fiscală, prin Adresa înregistrată la Societatea X SRL sub nr. 101/20.07.2020 explicații scrise d-lui X în calitate de administrator al Societății X SRL, să explice ce reprezintă facturile de storno și să prezinte clar și exact (inclusiv în format letric) documentele justificative pe care le deține.

Urmare solicitării, Societatea X SRL, a răspuns solicitării, cu precizarea că „Discounturile au fost aplicate clienților, pentru probleme calitative ale produselor finite, [...] nefiind rentabilă readucerea lor la sediul X (cost transport internațional ridicat)”, fără ca reprezentantul societății verificate în susținerea celor afirmate să depună vreun document justificativ de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală.

In drept, cauzei îi sunt aplicabile dispozițiile art 128 alin 8 lit b din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art 304 alin 2 lit a din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal:

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

(...)

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

Norme metodologice :

În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Conform dispozițiilor exprese ale art 297 alin 4 lit a, respectiv art. 304 din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal” *Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

(...)

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de

persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

Norme metodologice :

(3) Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:

a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 270 alin. (4) sau art. 271 alin. (4) din Codul fiscal;

b) în situațiile prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal.

Referitor la TVA aferentă refuzurilor calitative,s-a constatat ca petenta a inregistrat o cheltuiala deductibila cu „rebuturi” in suma de 289.526 lei, pentru produsele finite refuzate calitativ, pentru care societatea nu a făcut dovada returnării acestor bunuri și nu au putut justifica încadrarea în prevederile legale.

În baza prevederilor art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art 304 alin 2 lit a din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal si art 78 alin 10 lit d din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 227/2015 privind C. fisc., „aprobat prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei taxă pe valoarea adăugată colectată în suma de 56.875 lei, calculată prin aplicarea cotelor legale asupra stornărilor, aceste operațiuni de stornare reprezentand livrări de bunuri taxabile în România.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri reprezintă bunuri lipsă în gestiune, operațiune considerată livrare de bunuri, conform art. 128 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., cu modificările și completările ulterioare, astfel că a fost stabilită taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară determinată prin aplicarea cotei legale de TVA asupra valorii bunurilor stornate.

Conform prevederilor art. 128 alin. (3) lit. e) și art. 128 alin. (9) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc., cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni de stornare reprezintă livrări de bunuri taxabile în România,rationament legal statuat in mod constant de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie,a se vedea **Decizia nr 1351/2015** ,respectiv **Decizia nr. 398/2016**,conform careia **Inalta Curte de Casație si Justiție a statuat ca** „(...)detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul Fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor inscrise in factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente suplimentare (...)”,Decizia nr 1351/2015 statuand asupra legalitatii

tratamentului fiscal al stornării unor refuzuri calitative de bunuri în situația în care condițiile prevăzute de normele legale fiscale nu sunt îndeplinite.

Pretensiile petentei din contestația formulată ca organele de control fiscal să trateze corespondența comercială purtată de aceasta cu clienții săi, prin care aceștia solicită stornarea facturilor inițiale ca urmare a constatării unor probleme cantitative sau calitative ale produselor finite primite de la aceasta, ca reprezentând un mijloc de proba suficient în justificarea acestor stornări, se situează în afara cadrului legal, atâta vreme cât, în considerarea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, legiuitorul nu a reglementat corespondența cu clienții ca document justificativ necesar și suficient pentru fundamentarea stornării unor refuzuri calitative.

Mai mult, potrivit pct. 67 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, [...] *“Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Pentru toate aceste motive, în condițiile în care nici în etapa de soluționare a contestației, petenta nu a prezentat documente de natură mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedură Fiscală cu care să justifice starea de fapt pretinsă în cuprinsul contestației referitoare la refuzurile calitative/rebuturi/diferențe cantitative, respectiv documente cu valoare juridică ce să ateste legătura clară, neinterpretabilă și directă între aceste operațiuni și activitățile taxabile în sfera TVA ale petentei, se va respinge contestația, cu privire la acest capăt de cerere, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care pentru aceste produse finite refuzate calitativ, societatea verificată nu poate face dovada nici în etapa de soluționare a contestației că acestea au intrat înapoi în gestiune pentru a fi reparate sau să facă dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intra în circuitul economic (NIR/Fisa de magazie/Aviz de

expediție, etc.), astfel ca pretențiile petentei din contestația formulată nu sunt fundamentate cu mijloace de probă, în contextul în care, de exemplu, chiar jurisprudența națională, consacra în mod constant necesitatea fundamentării stării de fapt pretinse cu mijloace de probă, astfel ca pentru aceste produse finite refuzate calitativ, petenta trebuia să facă dovada că acestea au intrat înapoi în gestiune pentru a fi reparate sau să demonstreze că bunurile au fost distruse și nu mai intra în circuitul economic (NIR/Fisa de magazie/Aviz de expediție, etc.).

3. Referitor la TVA aferentă facturilor emise de către X SPA Italia, reprezentând servicii de consultanță, conform contractului încheiat la data de 15.01.2009, în suma de 000 lei, se constată următoarele:

In fapt, petenta X SRL din Arad pretinde că i-au fost efectuate ca fiind necesare prestări servicii consultanță de către angajați ai firmei afiliate X SPA Italia, inspectia fiscală stabilind că înscririle prezentate de contribuabilul verificat pentru justificarea serviciilor de consultanță nu sunt în măsură să dovedească în ce au constat serviciile în cauză și în ce scop au fost prestate, o descriere cuantificată a sarcinilor, nu există calendar de implementare nefiind prezentate beneficiile ce au rezultat ca urmare a acestora, și defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, respectiv justificarea prestării serviciilor în beneficiul Societății X SRL și măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Urmare verificării informațiilor și documentelor prezentate de petenta, organele de inspecție fiscală nu au putut determina concret în ce au constat respectivele servicii de consultanță, măsura în care au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Societatea nu a făcut dovada, cu documente, că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale impozabile, nu sunt prezentate detaliat, nu sunt cuantificabile, facturile nefiind însoțite de o documentație corespunzătoare care să ateste necesitatea și utilitatea acestora și în ce mod au condus la realizarea de operațiuni impozabile specifice activității societății, taxabile sub aspectul TVA, din documentele prezentate nu rezultă tarifele percepute pentru fiecare serviciu în parte, valoarea totală a contractului și defalcarea cheltuielilor pe durata de executare a serviciilor, o descriere cuantificată a sarcinilor, nu există calendar de implementare nefiind prezentate beneficiile ce au rezultat ca urmare a acestora.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.299 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana

impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

respectiv pentru anul fiscal 2015 prevederile legale continute de Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, astfel art 145 alin 2 lit a si cele ale art 146 alin1 lit a din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la data emiterii autofacturii:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.319 alin.(20)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

"...(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

*d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...)",iar pentru anul 2015 sa fie emisa conform art 155 din VCF-Legea nr 571/2003.*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționată de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit pct. 67 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, [...] *“Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv, și (3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH... ” *Persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

În aceste condiții, pentru a se dovedi că serviciile achiziționate efectiv sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost livrate efectiv în folosul operațiunilor taxabile și au fost necesare.

Atât legislația din România în materie de TVA, cât și jurisprudența Curții Europene de Justiție impun obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată (și subiectivă) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfășurării de operațiuni taxabile și să fie efectiv achiziționate.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a realizării de operațiuni taxabile, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea exercitării dreptului de deducere a TVA.

Simpla enunțare a faptului că aceste servicii prestate au fost necesare au fost necesare desfășurării activității, prin prisma celor susținute prin contestația formulată, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la exercitarea dreptului de deducere, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

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.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din 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. (...).”

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 înscrieri (...)” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarei.

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

De asemenea, in vedeam ca in mod constant,ca sursa interpretativa de drept, Înalta Curte a apreciat că în vederea recunoașterii dreptului de deducere, prin prisma condițiilor de fond stabilite de art. 145 alin. (2) pct. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, examinarea legăturii dintre activitatea economică preconizată și serviciile achiziționate, serviciile pretins executate și documentele justificative care atestă aceste fapte, nu poate fi considerată străină de reglementarea TVA (...) intenția de a desfășura sau de a începe desfășurarea unor activități economice trebuie examinată pe bază de elemente obiective, cum ar fi angajarea unor costuri și/sau investiții pregătitoare, fără a se putea ignora finalitatea, scopul economic al costurilor/investițiilor angajate, așa cum susține recurenta reclamantă. Prin urmare, achizițiile efectuate, afirmativ inerente realizării unui proiect investițional derulat pentru a realiza în viitor activități economice, legătură a cărei demonstrare cade în sarcina titularului dreptului de deducere, având rol pregătitor în realizarea investiției, puteau fi examinate de către organul de control fiscal prin prisma dispozițiilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 14 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, iar elementele obiective avute în vedere nu exclud examinarea caracterului real al respectivelor servicii.- Decizia nr 2614/2018.

4. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către furnizori, reprezentând bunuri și servicii, fără a avea atasate documente justificative care să ateste că bunurile sau serviciile au fost necesare pentru realizarea de operațiuni taxabile, se retin urmatoarele:

In fapt, petenta a înregistrat în perioada verificata în evidenta contabila în contul **231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”** facturi achiziții de bunuri/servicii, iar în data de 30.09.2016 suma a fost transferata

in contul 471 „**Cheltuieli inregistrate in avans**”, ulterior fiind inregistrate in analiticele contului 611 „cheltuieli cu intretinerea si reparațiile” dar nu a putut justifica faptul ca aceste achiziții de bunuri/serviciile au fost realizate in scopul operațiunilor sale taxabile.

În materia taxei pe valoarea adăugată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la **art.299 alin.(1) lit.a)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

respectiv pentru anul fiscal 2015 prevederile legale continute de Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal, astfel art 145 alin 2lit a si cele ale art 146 alin1 lit a din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal,in vigoare la data emiterii autofacturii:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

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

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

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la **art.319 alin.(20)** din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv:

“(..)

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile; (...), iar pentru anul 2015 sa fie emisa conform art 155 din VCF-Legea nr 571/2003.

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art 155 din Legea nr 571/2003 privind Codul Fiscal pentru anul 2015.

Potrivit pct. 67 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, [...] *“Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.*

Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv, (...)

Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alineatului de mai sus include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH... ” *Persoanele impozabile au dreptul sa-si deducă taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua condiții cumulative: achizițiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile si au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

În aceste condiții, pentru a se dovedi ca bunurile și serviciile achiziționate efectiv sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa dețină factura în

care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost livrate efectiv în folosul operațiunilor taxabile și au fost necesare.

Atât legislația din România în materie de TVA, cât și jurisprudența Curții Europene de Justiție impun obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Or, așa cum s-a arătat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată (și subiectivă) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfășurării de operațiuni taxabile și să fie efectiv achiziționate.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a realizării de operațiuni taxabile, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea exercitării dreptului de deducere a TVA.

Simpla enunțare a faptului că aceste bunuri achiziționate și servicii prestate au fost necesare au fost necesare desfășurării activității, prin prisma celor susținute prin contestația formulată, nu pot substitui condițiile expres stipulate de legiuitor cu privire la exercitarea dreptului de deducere, fiind obligația persoanei impozabile să demonstreze pe bază de documente probatorii că sunt îndeplinite toate condițiile legale.

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.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu a prezentat argumente de fapt sau dovezi de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale,

așa cum rezultă și din 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. (...).”

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.

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 contestatarei.

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

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere al TVA în suma de 000 lei.

In ceea ce privește invocarea de către petenta în motivarea contestației a celor statuate de către CJUE în cauza C-430/19, respectiv că *“Principiile care guvernează aplicarea de către state/e membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănueli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice*

care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate”..,invederam acesteia ca cele statuate ce CJUE in cauza indicata au plecat de la premisele trimiterii preliminare care a avut in vedere, asa cum rezulta cu puterea evidentei din chiar preambulul hotararii,— **Principii de drept al Uniunii – Respectarea dreptului la apărare – Procedură fiscală – Exercitarea dreptului de deducere în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Refuz al dreptului de deducere din cauza comportamentului pretins inadecvat al furnizorilor persoanei impozabile – Act administrativ emis de autoritățile fiscale naționale fără a oferi contribuabilului vizat acces la informațiile și la documentele care stau la baza actului menționat – Suspiciune de fraudă fiscală – Practică națională care condiționează exercitarea dreptului de deducere de deținerea altor documente justificative decât factura fiscală**, astfel incat varianta starii de fapt pe care petenta incearca s-o induca in legatura cu incidenta acestei hotarari in cauza sa este infirmata de la inceput de imprejurarea ca inspectia fiscala in situatia de fata nu si-a intemeiat constatarile pe comportamentul furnizorilor petentei si nici nu a formulat sesizare penala in cauza,neexistand nicio indoiala asupra realitatii operatiunilor consemnate in facturi,inspectia fiscala,in lipsa documentelor justuficative constatand lipsa necesitatii si utilitatii efectuarii acestor operatiuni pentru activitatea desfasurata de petenta.

Mai mult, chiar in situatia in care,asa cum corect a aratat petenta in sistemul legal din Romania,jurisprudenta nu reprezinta izvor de drept,invederam acesteia ca hotararile definitive ale instantei supreme din Romania,Inalta Curte de Casatie si Justitie,constituie conform doctrinei juridice,o sursa interpretativa de drept,astfel ca cele statuate in mod constant de aceasta in cause similare privind interpretarea normelor legale fiscale nu pot fi ignorate de catre autoritatea fiscala,de exemplu:

-prin Decizia nr. 1261/2014, înalta Curte de Casație si Justiție a statuat ca „(...) *pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestării efective a serviciilor dar si a legăturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului (...)*”

-prin Decizia nr. 398/2016, Înalta Curte de Casație si Justiție a statuat ca „(...) *deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul Fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor inscrise in factura sau destinatia achizitiei,autoritatea fiscala poate sa ceara informatii sau documente suplimentare(...)*”,

astfel ca in considerarea celor ce preced si avand in vedere faptul ca in motivarea contestatiei petenta nu a invocat motive de drept sau elemente ale starii de fapt fundamentate cu mijloace de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala,in legatura cu capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei inscrisa in decizia de impunere nr. 000/2020, contestatia

urmeaza a fi respinsa, conform art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

B. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit

Referitor la susținerea petentei din preambulul contestației formulate în legatură cu baza impozabilă stabilită suplimentar pentru impozitul pe profit aferent Deciziei de impunere nr.000/2020, respectiv înscrierea eronată a acesteia în actul administrativ contestat, în loc de 000 lei, fiind înscrisă eronat suma de 000 lei, învederam acesteia ca diferența între 000 lei și 000 lei reprezintă pierderea fiscală recuperată de către organele de inspecție fiscală urmare stabilirii unei baze de impunere suplimentare, chiar dacă impozitul pe profit a fost determinat aferent bazei de 000 lei, aplicația informatică utilizată de autoritatea fiscală în scopul emiterii deciziilor de impunere în condițiile legii pretinde înscrierea acestei pierderi recuperate, conform deciziei emise, din cuprinsul acesteia fiind însă de domeniul evidentei care este cuantumul corect și real al bazei impozabile stabilite suplimentar, aspect al stării de fapt care lipsește de substanța motivațiilor petentei.

1.Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de 000 lei în anul 2014,000 lei în anul 2015,000 lei în anul 2016, 000 lei în anul 2017, reprezentând contravaloare prestări servicii refacturate X Spa Italia, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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. (...)”

Art.21 “(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.”

Aceste prevederi au fost explicitate prin 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, care precizează:

Pct.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.(...)”

respectiv art 11 alin 1, art 19 alin 1 și art 25 alin 1 din Legea nr 227/2015 privind Codul Fiscal, astfel:

Art 11“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.(...)”

Art 19(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.(...)”

Art 25(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 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.

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.

In scopul solutionarii contestatiei conform art 276 alin1 din Codul de Procedura Fiscala, vazand afirmatiile petentei din contestatia formulata, cum ca *la precedenta inspectie fiscala incheiată prin Raportul de inspectie fiscala nr. 000/2015, organele de control fiscal, in urma analizării documentelor justificative existente in arhiva contabila a subscrisei, in speță, a contractului incheiat între părți la data de 15 ianuarie 2009, precum și a facturilor emise de către societatea X SPA Italia împreună cu anexele acestora reprezentând cheltuieli cu refacturarea cheltuielilor cu salariile achitate personalului angajat delegat de către societatea X SPA Italia la sediul subscrisei pentru supravegherea activității de producție și activității administrative, instruire și consultanță pentru activitatea comercială, tehnică și administrativă, prezentarea unor noi metode telurice, implementarea unui program informatic privind gestionarea vânzărilor, dar și a comenziilor primite de la clienți și gestiunea magaziei de materii prime și produse finite pe care subscrisa o avea deschisă în Italia, au considerat suficiente documentele justificative anexate acestor facturi și au considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile.*, structura de solutionare a contestatiilor a solicitat Inspectiei Fiscale Arad, cu adresa nr 000/2020, completarea referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei tinand seama de starea de fapt descrisa de petenta.

Cu adresa nr 000/ad/2020, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr 000/2020, Inspectia Fiscala din cadrul AJFP Arad, a precizat ca in Raportul de inspectie fiscala nr 000 din data de 2015, aceste cheltuieli au fost analizate prin prisma Dosarului preturilor de transfer si nu prin prisma deductibilitatii cheltuielilor, care, asa cum rezulta tot din constatările cuprinse in continutul aceluiasi raport de inspectie invocat, au fost considerate de petenta pe toata acea perioada cheltuieli nedeductibile, citand spre exemplificare:

(...)"In cadrul altor cheltuieli nedeductibile fiscal societatea a inclus:

-cheltuieli cu minusul de inventar aferent materiilor prime in suma de 000 lei

-cheltuieli cu serviciile de asistenta relativa a marketingului si vanzarilor, facturate de societatea afiliata in suma de 000 lei”;

Totodata, inspectia fiscala a aratat, fata de cele ce preced, ca raportat si la refuzul reprezentantului legal al petentei, de a oferi explicatii in timpul inspectiei fiscale, asa cum rezulta cu puterea evidentei din Raspunsul formulat la Nota explicativa ,nr 000/2020, care constituie Anexa nr 10 la RIF, rezulta in mod evident ca varianta starii de fapt prezentata in contestatia formulata nu corespunde realitatii.

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

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

(...)

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

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

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. (...).”

Se reține faptul că, în legătură cu serviciile achiziționate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, petenta nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală, de a depune mijloace de proba care sa demonstreze varianta stării de fapt descrise.

Învedereăm că deținerea unor facturi, nu este suficienta pentru a beneficia de deductibilitatea sumelor înscrise în facturile primite, cu consecința diminuării masei impozabile a profitului, contribuabilul trebuind să justifice achizițiile efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

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 înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarei.

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

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările

organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de 000 lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar impozit pe profit în perioada 2014-2015, precum și diminuarea pierderii fiscale a petentei în perioada 2016-2017.

2.Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de 000 lei aferente anului 2014, 000 lei aferente anului 2015, 000 lei aferente anului 2016, 000 lei aferente anului 2017, respectiv 000 lei în anul 2018, reprezentând contravaloarea unor operațiuni de stornari de marfuri pe motiv de calitate, fara însă a fi urmate de returul acestora și recepția la petenta, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

In fapt, Societatea a înregistrat în evidența contabilă aferent perioadei 01.01.2015-31.12.2018, refuzuri calitative/rebuturi/diferențe cantitative din partea clienților pentru produsele finite livrate.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale și a clarificării acestor aspecte au fost solicitate, prin Adresa înregistrată la Societatea X SRL sub nr. 101/20.07.2020 explicații scrise de către X în calitate de administrator al Societății X SRL, respectiv să explice ce reprezintă facturile de storno și să prezinte clar și exact (inclusiv în format letric) documentele justificative pe care le deține.

Urmare solicitării, Societatea X SRL, răspunde solicitării, cu precizarea că „Discounturile au fost aplicate clienților, pentru probleme calitative ale produselor finite, [...] nefiind rentabilă readucerea lor la sediul X (cost transport internațional ridicat)”, fără ca reprezentantul societății verificate în susținerea celor afirmate să depună vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală.

In drept, în materia **impozitului pe profit**, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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. (...)”

Art.21 “(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare....

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor **titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme**

Aceste prevederi au fost explicitate prin 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, care precizează:

Pct.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.(...)”,

respectiv prevederile art.19 alin.(1) și art.25 alin.(4) lit c din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art 19,,(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 ...**

Art 25

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;
3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii; *Norme metodologice*
4. alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;
5. subprodusele de origine animală, nedestinate consumului uman, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 - 3, dacă eliminarea acestora este efectuată potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;
6. produsele agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirijarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;
7. alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 - 6, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit;"

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, astfel încât pentru aceste produse finite refuzate calitativ, societatea verificată neputând face dovada nici în etapa de soluționare a contestației ca acestea au intrat înapoi în gestiune pentru a fi reparate sau să facă dovada că bunurile au fost distruse și nu mai intra în circuitul economic (NIR/Fisa de magazie/Aviz de expediție, etc.), astfel ca pretențiile petentei din contestația formulată nu sunt fundamentate cu mijloace de probă, în contextul în care, de exemplu, chiar jurisprudența națională, consacra în mod constant necesitatea fundamentării stării de fapt pretinse cu mijloace de probă, astfel că pentru aceste produse finite refuzate calitativ, petenta trebuia să facă dovada că acestea au intrat înapoi în gestiune pentru a fi reparate sau să demonstreze că bunurile au fost distruse și nu mai intra în circuitul economic (NIR/Fisa de magazie/Aviz de expediție, etc.).

În raport cu documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a

situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

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

(...)

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

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

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. (...).”

Se reține faptul că, în legătură cu stornările efectuate, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, petenta nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin

dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Codul de procedură fiscală, de a depune mijloace de proba care să demonstreze varianta stării de fapt descrise.

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 înscrisuri (...)”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarei.

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

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de 000 lei, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, determinând suplimentar impozit pe profit în perioada 2014-2015, precum și diminuarea pierderii fiscale a petentei în perioada 2016-2018, argumentul petentei din ultima filă a contestației în legătura cu tratamentul fiscal acordat acestor cheltuieli în inspecția fiscală concretizată în emiterea Raportului de inspecție fiscală nr 000/2015, raportat la corespondența comercială purtată de petenta cu clienții săi, conform căreia aceștia solicită stornarea facturilor inițiale ca urmare a constatării unor probleme cantitative sau calitative ale produselor finite de la petenta, ca fiind suficiente pentru justificarea acestor stornări, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

3.Referitor la capătul de cerere privind cheltuielile în sumă de 000 lei înregistrate în anul 2014, respectiv în suma de 000 lei înregistrate în anul 2015, reprezentând contravaloarea unor achiziții de marfuri și prestări de servicii pentru care petenta nu a prezentat documente justificative în legătura cu necesitatea și utilitatea efectuării acestor operațiuni în scopul realizării obiectului de activitate, cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă

poate beneficia de diminuarea masei impozabile a profitului cu contravaloarea acestor cheltuieli, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, petenta a înregistrat în perioada 2014-2015 în evidența contabilă în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” facturi achiziții de bunuri/servicii, iar în data de 30.09.2016 suma a fost transferată în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, ulterior fiind înregistrate în analiticele contului 611 „cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” dar nu a putut justifica faptul că aceste achiziții de bunuri/serviciile au fost realizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea contestată nu a justificat necesitatea și utilitatea achiziționării acestor bunuri și servicii, considerând că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care, au concluzionat că societatea nu are drept de deducere pentru cheltuielile în suma de 000 lei aferente anului 2014 lei, respective 000 lei aferente anului 2015, acestea fiind o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil, potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au calculat suplimentar impozit pe profit.

Conform art 11 alin 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare **(1)** *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.*

În drept, în materia impozitului pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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. (...)*

Art.21 “(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.”

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...)”

Astfel, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție), nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În concret, organele fiscale pot să nu admită deducerea cheltuielilor efectuate atunci când din situația de fapt stabilită și din documentele prezentate de contribuabil rezultă că achizițiile nu au fost destinate utilizării în scopul realizării de venituri impozabile, neavând un scop economic.

Conform textelor de lege citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de necesitatea achiziționării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Așadar, cheltuielile sunt deductibile numai în condițiile în care achizițiile sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului. Societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte că serviciile în cauză reprezintă costuri necesare activității, respectiv necesitatea închirierii spațiului și utilizarea efectivă în interesul activității sale, nefiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriu fundamental al deductibilității.

Justificarea utilizării efective a achizițiilor în cauză, în scopurile economice ale societății, în sensul recunoașterii de către organul fiscal a caracterului deductibil al cheltuielilor, se efectuează pe baza documentelor justificative.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la realizarea de venituri impozabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor.

În exercitarea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, dar în același timp este cel mai în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, fiind obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale și să stabilească corect, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Potrivit prevederilor **art.55 alin.(1), alin.(2) și alin.(3)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

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

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane; (...)

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la scopul efectuării acestor cheltuieli de către petenta, în cauză.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale prin adresa înregistrată la societate sub nr. 000/2020, s-a solicitat reprezentantului legal să prezinte documente justificative și să ofere informații în susținerea acordării deductibilității acestor facturi. Urmare a solicitării făcute, reprezentantul legal al Societății X SRL, a prezentat facturile și documentele aferente, documente care însă nu demonstrează că bunurile/serviciile au fost achiziționate în scopul activităților economice ale afacerii.

Având în vedere că pentru aceste facturi nu au fost prezentate documente justificative în susținere, inspecția fiscală a constatat că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul activităților economice ale afacerii,

iar cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

Astfel, se retine ca existenta unei facturi, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere aferent facturii primite, societatea avand obligatia sa justifice cu documente specifice prestarea efectiva a serviciilor si ca serviciile achiziționate sunt efectuate in scopul activităților economice.

Ori cheltuielile deductibile sunt numai cele aferente veniturilor, ca atare important nu este doar sa existe un contract, ci si ca societatea sa probeze ca acele cheltuieli sunt alocate pe criterii raționale, rezonabile, acestea sa fie efectuate in scopul desfășurării activității economice, si sunt efectuate in scopul obținerii de venituri impozabile, asa cum prevede art. 21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Astfel, se retine că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realității economice, in baza căruia autoritățile fiscale au dreptul sa analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. In acest spirit, o tranzacție normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea nici pentru piesele achiziționate societatea verificata nu a putut prezenta documente care sa justifice aceste achiziții in sensul ca nu a putut justifica care activ, utilaj aflat in patrimoniul societății a suportat reparații. Totodată din documentele prezentate rezulta ca societatea nu a prezentat documente de recepție a bunurilor, fiind inregistrate direct pe capitolul de cheltuieli cont 611, in motivarea contestației, societatea contestatară nu prezintă motivele de fapt pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun motiv de fapt în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

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. (...).”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de servicii, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) 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.(...)”

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 înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarii.

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

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Decizia nr.**1261/12.03.2014**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că: “(...) 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. (...).”

- prin Decizia nr.**398/16.02.2016**, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, definitiv, că: “(...) 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 factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la reconsiderarea operațiunilor de încadrare a sumei de 000 lei înregistrate în anul 2014, respectiv suma de 000 lei înregistrată în anul 2015, prin trecerea în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, deteminând suplimentar impozit pe profit.

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd “11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit în sarcina petentei ca urmare a considerării ca nedeductibile a acestor cheltuieli.

4. Referitor la ajustarea veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculate, cu consecința considerării sumei de 000 lei, în anul 2014, ca ajustare venituri, urmare analizării dosarului preturilor de transfer, cauza dedusă judecării este dacă DGRFP Timisoara se poate investi cu antamarea fondului cauzei în lipsa motivelor de fapt și de drept, precum și a oricărui mijloc de probă pe care petenta să întemeieze pretențiile în legătură cu acest capăt de cerere.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

Art.5 *“Aplicarea unitară a legislației*

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”

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. (...).”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, în legătură cu achizițiile de servicii, a căror contravaloare pretinde a fi considerată cheltuială deductibilă la determinarea profitului cu consecința diminuării masei impozabile a acestuia, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor art.269 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a enumerat în mod expres elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină contestația:

“Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) 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.(...)”

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 înscrisuri (...)”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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 contestatarii.

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

Mai mult, potrivit jurisprudenței naționale, se reține că în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

Fata de cele ce preced, în legatura cu acest capat de cerere, contestația urmează a fi respinsă, având în vedere și faptul că în repetate rânduri, instanța supremă, Înalta Curte de Casație și Justiție, în considerentele sale a statuat ca *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*- conform Deciziei nr.3250/18.06.2010.

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, 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 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă

argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației însă pretențiile petentei nu sunt întemeiate pe nicio normă legală care să poată fi considerată ca incidentă cauzei.

Din cele ce preced și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la ajustarea veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculată, cu consecința considerării sumei de 000 lei, în anul 2014, ca ajustare venituri, urmare analizării dosarului preturilor de transfer, determinând suplimentar impozit pe profit, precum și a sumei de 000 lei, în anul 2015, ca ajustare venituri, urmare analizării dosarului preturilor de transfer, care deși nu a fost precizată în cuprinsul contestației formulate în mod explicit, a determinat, conform Deciziei de impunere nr 394/15.09.2020 pe care petenta arată că o contestă în totalitate, stabilirea impozitului pe profit suplimentar de plată în suma de 000 lei, contestat.

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”

coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit stabilit în sarcina petentei ca urmare a ajustării veniturilor în funcție de rata rentabilității recalculată, cu consecința considerării sumelor de 000 lei,

respective 000 lei, ca și cheltuieli nedeductibile la determinarea bazei impozabile a profitului, cu consecința stabilirii impozitului pe profit suplimentar, conform Deciziei de impunere nr 000/2020.

În ceea ce privește invocarea de către petenta în motivarea contestației a celor statuate de către CJUE în cauza C-430/19, respectiv ca *"Principiile care guvernează aplicarea de către state/e membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănueli nesustținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate"*, învederam acesteia ca cele statuate de CJUE în cauza indicată au plecat de la premisele trimiterii preliminare care a avut în vedere, așa cum rezulta cu puterea evidentei din chiar preambulul hotărârii, – **Principii de drept al Uniunii – Respectarea dreptului la apărare – Procedură fiscală – Exercițarea dreptului de deducere în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Refuz al dreptului de deducere din cauza comportamentului pretins inadecvat al furnizorilor persoanei impozabile – Act administrativ emis de autoritățile fiscale naționale fără a oferi contribuabilului vizat acces la informațiile și la documentele care stau la baza actului menționat – Suspiciune de fraudă fiscală – Practică națională care condiționează exercițarea dreptului de deducere de deținerea altor documente justificative decât factura fiscală**, astfel încât motivarea contestației la capatul de cerere în ce privește impozitul pe profit, întemeiată pe o decizie a CJUE pronunțată în legătura cu interpretarea normelor legale referitoare la TVA, se situează în afara cadrului legal, atâta vreme cât fiecare din cele două categorii de impozit-TVA, respectiv impozitul pe profit-sunt guvernate de reglementări distincte, conform Codului Fiscal, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.276 și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA și pentru suma de 000 lei reprezentând impozit pe profit.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, cu nr. 000/2020, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de 000 lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar, aferentă perioadei 01.01.2016-31.12.2018, cu consecința diminuării pierderii fiscale în această perioadă, la profit.

- prezenta decizie se comunica la:

- X SRL

- A.J.F.P ARAD,

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul X în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,