



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

**Directia Generală de Soluționare a Contestatiliilor**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741

Tel.: 021.319.97.54

Email: contestatii.anaf@anaf.ro

## **DECIZIA NR. 000/04.2020**

privind soluționarea contestației formulate de

**X-CUI 00000000-in faliment,**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

**sub nr.000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația a Finanțelor Publice prin adresa nr.**000/2019** înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019** asupra contestației formulate de **X-CUI 00000000-in faliment**, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. **J00/000/0000**, CUI **00000000** prin lichidator judiciar **Y**.

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

-impozit pe profit în sumă de **000 lei**;

-TVA în sumă de **000 lei**;

-impozit pe veniturile obținute în România de nerezidenți în suma de **000 lei**.

Totodată, **X** contestă Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.**000/2019**, prin care s-a diminuat pierderea aferentă anului 2013 cu suma de **000 lei**.

Față de data comunicării Deciziei de impunere nr.**000/2019** și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.**000/2019** remise reprezentanților societății sub semnatura în data de **00.00.2019** prin adresa nr.**000/2019**, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **00.00.2019**, conform mențiunii registraturii Administrației a Finanțelor Publice, aplicată pe originalul contestației.

Potrivit Notei nr.**000/2020** aprobată de Președintele A.N.A.F. competența de soluționare a contestației formulată de societate împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.**000/2019** a fost delegată către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin.(5) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 emise de organele de inspecție fiscală pentru persoane juridice din cadrul Administrației a Finanțelor Publice, in baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, societatea sustine urmatoarele:**

#### **A. Aspecte procedurale**

Contestatară sustine ca atât Decizia de impunere nr.**000/2019**, Decizia de modificare a bazei de impunere nr.**000/2019** cât și Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019** sunt lovite de nulitate deoarece la rubrica întocmit sunt trecute patru persoane (**1, 2, 3, 4**) dar sunt semnate doar de două persoane fiind încălcate prevederile art.46 alin.2 lit.h și art.49 alin.1 lit.b din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Totodată contestatara invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare aferente anului 2011 și 2012.

#### **B. Aspecte de fond**

B.1. În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare prin estimare, societatea sustine ca toate veniturile generate de vânzarea de bilete pentru spectacolele organizate au fost înregistrate în contabilitate fiind declarate la Direcțiile de Taxe și Impozite Locale în baza deconturilor de impunere care cuprind biletele vândute și valoarea totală a încasărilor pentru fiecare spectacol în parte. Contestatară considera ca Direcțiile de Taxe și Impozite Locale sunt singurele organe de control pentru stabilirea impozitului pe spectacol iar acestea nu au contestat deconturile depuse de societate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției de Impozite și Taxe Locale transmiterea tuturor deconturilor depuse de societate acestea fiind primite și analizate, concluzia fiind ca există neconcordanțe între numărul de

bilete declarat de **X** și numărul de bilete declarat ca fiind vândut de către distribuitorii de bilete.

Societatea sustine ca numărul de bilete vândute și veniturile aferente au fost înregistrate în evidenta contabilă fiind colectată TVA și ca, numărul biletelor vândute și veniturile înregistrate sunt superioare fata de ce au declarat distribuitorii, deoarece au fost vândute bilete și în nume propriu.

Contestatară sustine ca stabilirea prin estimare a bazei de impozitare prevăzută la art.106 alin.2 lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal nu i se aplica deoarece organele de inspectie fiscala au avut la dispoziție toate documentele solicitate iar constatările, dacă ar fi fost făcute corect, ar fi arătat ca nu exista neconcordanțe în minus. În plus, faptul ca numărul de bilete declarat la Direcțiile de Taxe și Impozite Locale este mai mic, în majoritatea cazurilor, decât capacitatea sălii, reflecta un aspect economic care a dus la intrarea în insolvența și ulterior, în faliment, a societății, majorarea nejustificată a bazei de impunere prin estimare fiind lovită de nulitate.

B.2 În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile în suma de **000 lei** pentru anul 2011 și în sumă de **000 lei** pentru anul 2012, reprezentând achiziții de bunuri și servicii de la furnizorii **A, B, C, D, E, F, G** și **H** pentru care nu s-a putut dovedi utilizarea acestora în scopul obținerii de venituri impozabile, deoarece contestatară nu a prezentat documente justificative privind realitatea și legalitatea acestora, societatea sustine ca operațiunile au fost derulate în baza facturilor emise care contin toate elementele prevăzute la art.155 alin.8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal fiind înregistrate în evidenta contabilă iar plățile au fost realizate prin banca sau numerar și ca este problema furnizorilor dacă înregistrează/declara facturile emise în evidenta contabilă. Organele de inspectie fiscala nu pot acuza contestatară de ce au făcut sau nu alte persoane juridice, neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli nefiind justificată în mod legal.

B.3 Referitor la impozitul pe veniturile obținute în România de nerezidenți stabilit suplimentar în suma de **000 lei**, contestatară sustine ca prin contractele încheiate cu partenerii nerezidenți a fost stipulat faptul ca plata taxelor cade în sarcina acestora și ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au aplicat procentul de 16% tuturor platilor efectuate de **X** către partenerii externi.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației a Finanțelor Publice, au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere**

**nr.000/2019 si a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019 și au stabilit următoarele constatări:**

Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada **00.00.2017-00.00.2019** fiind suspendata in perioada **00.00.2017-00.00.2019** prin Decizia de suspendare nr.**000/2017** pentru solicitarea de informatii suplimentare si documente in legatura cu tranzactiile comerciale desfasurate de societate.

Obiectul inspectiei fiscale l-a reprezentat verificarea impozitului pe profit pentru perioada **00.00.2011-00.00.2015**, taxa pe valoarea adaugata pentru perioada **00.00.2011-00.00.2017**, impozitul pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada **00.00.2016-00.00.2017** si impozitul pe veniturile din servicii prestate in Romania si in afara Romaniei de persoane nerezidente pentru perioada **00.00.2012-00.00.2017**.

La stabilirea esantionului ca parte a ansamblului general al operatiunilor desfasurate de societatea, organul de inspectie fiscala a utilizat tehnica esantionului reprezentativ si a vizat operatiunile derulate cu furnizori de bunuri/prestatori de servicii, respectiv, cu persoane juridice afiliate, **I, J** precum si cu alte persoane juridice care au furnizat bunuri si au prestat servicii direct legate de activitatea din exploatare desfasurata de contribuabil, si anume: **A, B, C, D, E, F, K, H**.

Din punct de vedere al clientilor, au fost analizate tranzactiile derulate cu **L, M, N, O, P**.

**II.1. Venituri suplimentare stabilite pentru activitatea de vanzare de bilete si TVA colectată aferentă.**

Organul fiscal a transmis solicitari de informatii si documente catre societatile comerciale prin care au fost distribuite biletele de intrare la spectacole, prin care au fost solicitate informatii si documente cu privire la relatia comerciala cu **X**, situatia facturilor emise si modul de incasare, serviciile prestate cu indicarea modului de calcul a tarifului, documente justificative pentru fiecare spectacol in parte, modul de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a facturilor emise catre/primite de la **X**, modul de derulare a operatiunii de vanzare a biletelor, orice alte informatii si documente relevante, astfel:

**-Q** prin adresa nr.**000/2018** a specificat ca a avut relații comerciale cu **X** pana la sfârșitul lunii **00** 2012 și ca începând cu anul 2014 nu poate furniza informații riguroase privind numarul de bilete distribuite, pe categorii de preț, plajele de numere alocate pentru fiecare eveniment in parte dar pornind de la viramentele efectuate către contestatara care reprezentau valoarea vanzarilor de bilete din care se retinea comisionul de 5%+TVA se poate stabili aproximativ numărul de bilete de spectacole vândute în

perioada 2011 – 2012. Se mentioneaza, de asemenea ca, pentru a determina numarul de bilete distribuite de **Q**, a aplicat urmatoarea metoda:

-pentru evenimentele de la **Locația A**, s-a folosit media ponderata, cunoscand numarul de bilete aferente fiecărei categorii si categoriile de pret;

-pentru evenimentele de la **Locația B**, **Locația C** sau alte locatii fara locuri, s-a folosit o estimare bazata pe categoriile de bilete puse in vanzare si prin comparatie cu evenimente similare desfasurate la locatiile respective.

-pentru evenimentul **R** organizat la **Locația A** in data de **00.00.2012**, **X** a avut calitatea de distribuitor de bilete, plajele de serii au fost comunicate via email de catre **5**, administrator **X** sau de angajatii acestuia iar toate inregistrarile cu plajele de serii, decontul de impunere pentru impozitul pe spectacole si procesul verbal de casare/distrugere pentru biletele nevandute au fost intocmite de catre **X** care avea si acces direct in sistem in vederea urmaririi in timp real a vanzarilor sau pentru accesarea rapoartelor cu seriile de bilete vândute.

**Q** a pus la dispozitie urmatoarele documente:

- situatia platilor efectuate catre **X** pentru fiecare eveniment;

- situatia ce cuprinde evenimentele organizate, platile efectuate, comisionul perceput, facturile de comision emise catre **X**;

- copiile facturilor de comision emise catre **X**;

- registrul Carte Mare din perioada 2011-2012 cu inregistrarile privitoare la **X**;

- jurnalul de vanzari pentru anii 2011-2012 si jurnalul de cumparari pentru anul 2012.

-**S** prin adresa nr.**000/2017**, a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala urmatoarele documente:

-copiii ale facturilor reprezentand chirie site **T**;

-copie factura nr.**000/2012**, in valoare de **000 lei** reprezentand bilete si taxa transport, emisa de **X** catre **S**;

-situatii din care rezulta ca au fost efectuate plati in suma de **000 lei** catre **X**;

-copie Proces Verbal nr.**000/2011** din care rezulta ca a fost achitata in numerar catre **X** suma de **000 lei** reprezentand contravaloare bilete vandute **U**;

-copie extrase bancă din care rezulta plati catre **X** in suma totala de **000 lei**.

Prin adresa nr.**000/2018 S** a menționat ca:

-pentru facturile emise catre **X** reprezentand chirie site conform contractului de inchiriere platforma incheiat in **00.00.2012** incasarea s-a facut prin virament bancar;

-informatii legate de evenimente reprezentând alocarea plajei de numere fiscal/bilete s-a facut in format electronic dupa 2011 sau prin email

societatea fiind în imposibilitate de a detine informațiile respective după 8 ani;

- în **00** 2012 platforma **T** a fost închiriată către **X** pentru care a întocmit facturi de chirie site, încasarea efectuându-se prin virament bancar cu excepția sumei de **000 lei** plătite cash pentru care a atașat un proces-verbal;

- a atașat jurnalele de vânzări, jurnalele de cumpărări și declarațiile 300 și 394 aferente lunilor cu operațiuni facturate către și dinspre **X**;

- biletele au fost comandate de clienți exclusiv pe site-ul **T** și au fost livrate prin intermediul a diverse firme de curierat;

- începând cu luna **00** 2011 societatea **X** a preluat în regim de chirie site-ul **T**, toate operațiunile de vânzare fiind desfășurate de acesta în colaborare cu terți.

La revenirea organelor de inspecție fiscală pe email, din datele de **00.00.2018** și **00.00.2018** privind solicitările de informații privind numărul de bilete vândute spectacolelor aferente, societatea **S** nu a dat curs până la finalul inspecției fiscale.

- **M**, ca răspuns la adresa nr. **000/2017**, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- copie contract nr. **000/2012** încheiat între **M** în calitate de prestator și **X** în calitate de beneficiar, având drept obiect vânzarea de bilete prin intermediul sistemului electronic de distribuție **M**, în numele și pe seama beneficiarului;

- situația întocmită de **M** privind numărul de bilete vândute și valoarea acestora la **festivalul V 00.00-00.00.2012**;

- cerere pentru înregistrare/vizare abonamente și bilete de intrare la spectacole depusă la DITL S1 sub nr. **000/2012** pentru înregistrarea a 10.480 bilete în valoare de **000 lei** la **festivalul V** din data de **00-00.00.2012**;

- copii ale facturilor, emise de **X** către **M** reprezentând "*Comision bilete (...)*";

- situații întocmite de **M** privind abonamentele pentru **festivalul V**;

- corespondența pe email între **5-X** și **6-M** privind Decontul ce trebuie depus pentru **festivalul V**, din care rezultă că pentru aceste spectacole au fost vândute 1.345 bilete în valoare de **000 lei**;

- copie extrase de cont cu sumele achitate către **X**.

- **O**, prin adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. **000/2018**, ca răspuns la solicitarea de informații a organelor de inspecție fiscală, precizează că:

- este deținătoarea web site-ului **W**, site care comercializează bilete de intrare la diverse evenimente (concerte, spectacole, piese de teatru, sport, meciuri, etc) și că relația cu **X** s-a desfășurat în perioada 2011-2012;

-**W** vinde bilete fizice (ale organizatorilor de concerte), bilete in cotor care se emit (tiparesc) pe masura ce se vând seriile biletelor fiind introduse in sistem conform datelor furnizate de catre organizatorul evenimentului prin "*Cererea pentru inregistrare/vizare a abonamentelor si a biletelor de intrare la spectacole*", seria biletului este printata in clar si sub forma de cod de bare format Code39, nefiind posibila existenta a 2 bilete cu aceeasi serie la acelasi eveniment, nu pot fi introduse serii peste numarul de locuri disponibile, nu se poate da drumul la vanzare fara ca toate locurile sa aiba o serie alocata si nu pot fi editate/sterse seriile o data ce au fost introduse.

De asemenea, se mentioneaza ca biletele sunt tiparite pe hartie securizata pretiparita, cu 3 elemente de siguranta si contin toate detaliile necesare unui bilet de intrare la spectacol conform HG nr. 846/2002 privind Normele metodologice privind tiparirea, inregistrarea, vizarea, evidenta si gestionarea abonamentelor si biletelor de intrare la spectacole.

-**W** vinde și bilete in sistem de ticketing, pentru care procedurile contractuale si logistice urmate presupune incheierea contractelor cu organizatorul evenimentului care include si contractarea sau nu a inregistrarii/vizarii la DITL a seriilor biletelor si abonamentelor ce vor fi scoase la vanzare, alocarea plajelor de serii pe fiecare categorie de pret/bilet sau abonament ce vor fi scoase la vanzare, introducerea in sistemul **W** a repartitiei locurilor ce vor fi scoase la vanzare impreuna cu seriile inregistrate si vizate conform "*Cererii pentru inregistrare/vizare a abonamentelor si a biletelor de intrare la spectacole*" pentru evenimentul in cauza, emiterea biletelor din sistemul **W** pe masura ce se comanda si se vând iar la incheierea actiunii de vanzare (ulterior datei evenimentului) se emit situatiile de bilete cu urmatoarele statusuri: din 100% plaja serii inregistrate, x% sunt bilete vandute, y% sunt bilete anulate (din varii motive, imprimare proasta, bilete nevandute, bilete deteriorate, etc) si z% sunt bilete neemise.  $X\%+Y\%+Z\%=100\%$  plaja serii inregistrate/vizate.

Se mentioneaza, de asemenea, ca Decontul pentru impozitul pe spectacol, dedus din vanzarea integrala de bilete prin site-ul **W** pentru un anumit eveniment se depune exclusiv de catre organizatorul evenimentului, acesta având și obligatia de a achita taxele legale.

**O** a pus la dispozitie copii ale urmatoarelor documente:

- situatia vanzarilor de bilete pentru fiecare eveniment in parte;
- situatia platilor efectuate catre **X** din care rezulta ca au fost efectuate plati in suma de **000 lei**;
- fisa clientului **X**;
- contractele incheiate cu **X**, respectiv, nr.**000/2012**, nr.**000/2011**, impreuna cu anexele la acestea, având drept obiect serviciile de emitere bilete si vanzare cu titlu neexclusiv in numele si pe seama **X** via website **W**;
- copii ale imputernicirilor date de **X** pentru ca **O** sa depuna la DITL si Sector 1 cererile de inregistrare/vizare bilete;

-**ZI**, lichidator judiciar pentru **I** (societate afiliata) prin adresa inregistrata la organul fiscal la sub nr.**000/2018**, a comunicat situatia biletelor vandute pentru **X** pentru evenimentele din anul 2012 menționând ca pentru spectacolele anulate contravaloarea biletelor a fost restituita.

Prin adresa inregistrata la organul fiscal sub nr.**000/2018**, **I**, a precizat ca a colaborat cu **X** in perioada 2011-2017 in baza Contractului nr.**000/2011** de vanzare a biletelor si a Contractului de barter nr.**000/2011** și ca, in perioada mentionata, a emis factura nr.**000/2014** catre **X** (prezentata în copie), in valoare de **000 lei** reprezentand suma retinuta din vanzarea de bilete pentru spectacolele **L F, J C, Festivalul V, J I** si **B 2**. Se mentioneaza ca in perioada 2011-2013 **X** a vândut bilete online prin intermediul site-ului **A 2** si offline in majoritatea magazinelor **F 2** din tara, **L A, M M , L E, M V** si **M U**, locatii in care avea implementat sistemul de vanzari bilete in baza contractelor de parteneriat.

In baza contractului nr.**000/2011** de vanzare a biletelor si a contractului de barter nr.**000/2014**, **I** a efectuat in perioada 2011-2017 plati catre **X** in valoare totala de **000 lei**. **I** a transmis organelor de inspectie fiscala copii ale urmatoarelor documente:

- Contractul de barter nr. **000/2011** impreuna cu anexele la acesta, având ca obiect schimbul de produse si servicii dintre prestator si beneficiar, astfel: **I** va presta servicii de publicitate si vanzare de bilete pentru evenimentele **X**, care va livra in contrapartida catre **I** promovare si servicii de publicitate in cadrul evenimentelor pe care le va organiza împreuna cu anexele privind evenimentele, numărul de bilete vandute și valoarea acestora;

- Contractul nr.**000/2011** cu anexe, al carui obiect il constituie vanzarea cu titlu neexclusiv de catre **I** in numele si pe seama **X** de bilete prin intermediul sistemului electronic de distributie **A 2** la evenimentele organizate de acesta cu detalieria evenimentelor, a numarului de bilete vândute și a valorii acestora.

Organele de inspectie fiscala au transmis adrese catre societatile comerciale de la care **X** a inchiriat sali de spectacole (**C P A S Locația A, C2, Locația C, A I, A R, S P C, D2**, prin care au fost solicitate explicatii si documente cu privire la relatia comerciala cu **X**, situatia facturilor emise si modul de incasare, serviciile prestate, documente justificative pentru fiecare spectacol (pentru ce spectacole a fost inchiriat sala, capacitatea salii, gradul de ocupare, daca societatea a pus la dispozitie personal pentru verificarea biletelor de intrare la spectacol, respectiv supraveghere spectacol, documentele de predare primire a marilor aferente biletelor de intrare), orice alte informatii si documente relevante.

-**C2** a transmis copie după contractele de prestari servicii și facturile aferente privind inchirierea către **X** a **S P** aferente evenimentelor



desfășurate, a comunicat faptul ca, capacitatea sălii este de 4060 locuri dar nu poate comunica gradul de ocupare deoarece activitatea de vanzare a biletelor a fost gestionata de **X**;

-**Locația C** a precizat ca a derulat raporturi comerciale cu Asociația Culturală **X** în baza contractului nr.**000/2013** privind închirierea **P A** din cadrul **C E Locația C** în vederea organizării unor concerte și a contractului nr.**000/2015** având ca obiect închirierea **P A** și sala **C3** în data de **00 00** în vederea organizării unui concert dar care, la solicitarea **ACPE**, a încetat prin încheierea Actului adițional nr.**000** la contract, înregistrat sub nr. **000/2015**, ca nu a pus la dispoziție personal pentru verificarea biletelor la intrare sau supraveghere a spectacolului și ca nu poate preciza capacitatea salilor, aceasta depinzând de amenajările organizatorului. **Locația C** a transmis copie după contracte, fișa de cont „**APE**”, jurnalul de vânzări, extrase de cont și registrul de casa.

-**A I** nu a răspuns solicitării organelor de inspecție fiscală până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală.

-**A R** a precizat faptul ca **X** a avut un concert în spațiul deținut de acesta, în data de **00.00.2011** în baza contractului nr.**000/2011** încheiat cu firma **S E** pentru care au fost emise facturi încasate prin virament bancar, capacitatea sălii este de 6.000 locuri pe scaune și în picioare, nu deține o evidență a gradului de ocupare a sălii la spectacol și ca, nu a fost pus la dispoziție personal pentru verificarea biletelor de intrare la spectacol, respectiv supraveghere spectacol. Au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișa clientului **X**, contractul nr.**000/2011** și actul adițional **000**, extrase de cont din data de **00.00.2011**, facturi, materiale listate de pe internet privind anularea concertului „**Z 2**”.

-**S P C** a comunicat faptul ca nu a avut relații comerciale cu **X** dar a încheiat contracte pentru desfășurarea unor evenimente **J** (societatea afiliată cu **X**);

-**D2** a comunicat faptul ca în perioada **00.00.2011-00.00.2017** a încheiat 3 contracte (din care 2 reziliate) pentru închirierea suprafeței de joc de la **S P I** cu **X** respectiv nr.**000/2011** pentru desfășurarea unui spectacol de dans în perioada **00.00.2011-00.00.2011**, nr.**000/2012** pentru care s-a emis factura nr.**000/2012** în valoare de **000 lei** achitată integral prin virament bancar de către **I** dar spectacolul din luna **00** nu s-a mai desfășurat. Se menționează faptul ca, capacitatea sălii este de 2000 locuri dar nu poate fi furnizat gradul de ocupare la data spectacolelor și ca nu a fost pus personal propriu la dispoziția organizatorilor.

Organele de inspecție fiscală au solicitat informații și documente, respectiv, copii după documentele depuse de **X** pentru activitatea de organizare de spectacole din perioada supusă inspecției fiscale, de la Direcțiile de Impozite și Taxe Locale care au răspuns după cum urmează:

**-Directia Fiscala a Municipiului Timisoara**, a comunicat ca **X**, nu a depus in perioada **00.00.2011-00.00.2017** niciun document justificativ privind activitatea de spectacole;

**-Directia Impozite si Taxe a Municipiului Iasi**, a transmis copii după cereri pentru inregistrare/vizare a abonamentelor si biletelor de intrare la spectacole, decontul pe luna **00** 2011 nr.**000/2011** insotit de doua anexe cu informatii diferite privind numărul de bilete privind același spectacol; a comunicat faptul ca **X** figureaza cu impozit pe spectacole neachitat la bugetul local Iasi in suma de **000 lei**;

**-Serviciul Public de Impozite si Taxe Constanta**, a transmis cererea **X** pentru inregistrare/vizare a biletelor de intrare la spectacole pentru spectacolul **LTD - Constanta – S S** din **00.00.2012**, cu anexa, decontul de impunere pentru luna **00** 2012 cu anexa, proces verbal de anulare a biletelor de intrare nevandute;

**-Directia Impozite si Taxe Locale Cluj Napoca** a comunicat faptul ca **X** nu figureaza in evidentele fiscale cu bunuri impozabile, cu cereri pentru vizare/inregistrare bilete de intrare la spectacole sau cu deconturi pentru stabilirea impozitului pe spectacole desfasurate pe raza municipiului Cluj Napoca.

**-Directia Fiscala Brasov**, a transmis copii ale cererilor pentru inregistrarea biletelor de intrare la spectacole, decontul de impunere inregistrat sub nr. pentru luna **00** 2011, insotit de doua anexe din care rezulta ca au fost vandute 1.653 bilete in valoare de **000 lei** fara TVA si 628 bilete in valoare de **000 lei** fara TVA;

**-Directia Fiscala Locala Sibiu** a transmis o anexa identica cu cea care insoteste si decontul depus la Directia de Impozite si Taxe a Municipiului Iasi pentru spectacolul **LTD** Iasi **00** 2011, precum si decontul depus in **00.00.2011** la Directia Administrare Impozite si Taxe Locale Targu Mures pentru spectacolul **LTD** Targu Mures **00** 2011;

**-Directia Administrare Impozite si Taxe Locale Targu Mures**, a transmis copii după decontul de impunere și anexa aferenta acestuia.

**-Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 4** a comunicat ca in perioada mentionata **X** a inregistrat la DGITL Sector 4 un singur eveniment, desfasurat in data de **00.00.2011** la **A R** pentru care a transmis copii după cererea de inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, decont de impunere, contract nr.**000/2011** incheiat intre **I** in calitate de prestator si **X** in calitate de beneficiar al carui obiect il constituie vanzare cu titlu neexclusiv de bilete (site **A 2**), cu anexa nr.**000/2011**, nota explicativa a dlui **5**, asociat la **X** care a declarat ca biletele pentru **L T** din **00.00.2011** au fost vandute de **I**, rapoarte bilete;

**- Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 2**, a transmis copii după cerereri inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, deconturi de impunere cu anexe.

- **Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 1**, a transmis copii după cerereri inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, deconturi de impunere cu anexe.

Totodata au fost solicitate informatii si documente de la **U2** privind relatia comerciala cu **X**, respectiv, contracte, situatia facturilor emise si modul de incasare, serviciile prestate cu indicarea spectacolului si modului de calcul a tarifului, personalul specializat pentru monitorizarea fiecarui spectacol in parte, procesele verbale incheiate, modul de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a facturilor emise catre **X**, respectiv jurnale de vanzari, deconturi de TVA, declaratii 394. Cu adresa nr.**000/2018** inregistrata la organul fiscal sub nr.**000/2018**, **U2a** transmis 12 dosare continand copii dupa documentele privitoare la "*raporturile contractuale si contabile*" cu **X** (Autorizatii neexclusive emise de **U2** pentru **X** pentru utilizarea operelor muzicale in concerte, facturi emise pentru **X**, fise calcul remuneratie pentru fiecare eveniment organizat de catre **X**, Rapoarte intocmite de **X** cu baza de calcul (veniturile din vanzare bilete) a remuneratiei datorate **U2**, Deconturi impunere privind stabilirea impozitului pe spectacole depuse de **X** la DITL, Rapoarte intocmite de **X** privind operele muzicale utilizate, jurnale vanzari, Deconturi tva, Declaratii 394 si fise cont "462" ale **U2**).

Pornind de la documentele si evidentele contribuabilului si avand in vedere toate informatiile si documentele la care a avut acces, organele de inspectie fiscala au constatat:

-pentru majoritatea spectacolelor organizate, numarul de bilete vandute declarat de **X** la Directiile de Taxe si Impozite Locale, este net inferior capacitatii salilor in care acestea s-au desfasurat si gradului de ocupare a salilor;

-exista neconcordanțe între numarul de bilete vandute declarat la Directiile de Taxe si Impozite Locale si numarul de bilete pe care operatorii de vanzari (**Q, S, M O, I**) le-au declarat prin raspunsurile formulate la solicitarile de informatii transmise de organele de inspectie fiscala, ca le-au vandut pentru **X**;

-din documentele puse la dispozitie de societate, s-a constatat existenta unor procese verbale incheiate între **X** si diverse persoane fizice, identificate doar prin nume, incheiate urmare a predarii – primirii unor sume de bani reprezentand incasare bilete, acestea fiind depuse in numerar și inregistrate prin notele contabile 581 „Viramente interne” = 5311 „Casa in lei”, 5311 „Casa in lei” = 708 „Venituri din activitati diverse”, 5311 „Casa in lei” = 4427 „TVA colectata” fără nicio referire la spectacolele pentru care au fost incasate aceste sume, la numarul de bilete vandute sau la valoarea acestora.

Ca urmare a constatarilor și având în vedere prevederile art.11 alin.1, art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct 12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.7 alin.3, art.14 alin.2, art.15 alin.1 și alin.2, art.106 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare de la 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea valorii medii per bilet pentru fiecare spectacol organizat de **X** in baza informatiilor furnizate de Directiile de Taxe si Impozite Locale si de catre operatorii de bilete, iar ulterior, in baza capacitatii fiecarei sali de spectacole in parte (obtinuta din mediul on-line) au estimat venitul obtinut de **X** pentru fiecare spectacol, veniturile fiind comparate cu cele inregistrate in evidentele contabile si cu cele din cuprinsul declaratiilor privind impozitul pe profit depuse pentru fiecare an rezultand diferenta de venituri impozabile după cum urmează:

-pentru anul 2011, în suma de **000 lei**;

-pentru anul 2012, în suma de **000 lei**.

Totodata, pentru activitatea de vanzare de bilete a fost majorata baza impozabila a TVA pentru anii 2011-2012 cu suma de **000 lei**, organele de inspectie fiscala stabilind TVA colectat suplimentar în suma de **000 lei** având în vedere prevederile art. 126 alin. (9) lit. a), art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

**II.2** Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a înregistrat în evidenta contabila venituri financiare în suma de **000 lei** pe care nu le-a declarat prin declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2011 și au recalculat impozitul pe profit aferent acestui an.

**II.3** Neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuieli reprezentand achizitii de bunuri si servicii pentru care nu s-a putut dovedi utilizarea in scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca **X** in cursul anului 2011 a inregistrat achizitii de bunuri si servicii de la următorii furnizori:

**-A** – achiziții reprezentând “*management organizare eveniment (...)*” in baza Contractului nr.**000/2011**, prin intermediul unui numar de 43 de facturi, fiecare avand valoarea de **000 lei** achitate in numerar.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca **A**:

-nu a depus situatiile financiare anuale (bilant, declaratia privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 (si nici pentru anii următori);

-in Declaratia infomativa 394 inregistrata de **A** pentru Semestrul 1/2011 (singura depusa pentru anul 2011) nu sunt inregistrate livrari catre **X**;

-in declaratia informativa 394 inregistrata de **X** pentru Semestrul 1/2011 nu figureaza nici o achizitie de la **A**;

-conform datelor furnizate de aplicatia REVISAL, **A** nu a avut niciodata angajati, fiind in imposibilitatea de a presta serviciile de management organizarea evenimente si promovare eveniment catre **X**, atat prin angajati proprii, cat si prin subantreprenori.

-**A** este declarata contribuabil inactiv din data de **00.00.2012**.

-**B** – achiziții reprezentând “*management organizare eveniment (...)*” conform contract nr.**000/2011**, pentru care au fost emise un numar de 18 facturi (toate in cursul lunii **00** 2011), fiecare avand valoarea totala de **000 lei**, achitate in numerar.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca **B**:

-a fost activa în perioada emiterii facturilor fiind radiata din data de **00.00.2011**;

-nu a depus situatiile financiare anuale (bilant, declaratia privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 iar in anul 2011 nu a depus nici o declaratie fiscala sau informativa;

-in declaratia informativa 394 inregistrata de **X** pentru Semestrul 1/2011 nu figureaza nici o achizitie de la **B**;

-conform datelor furnizate de aplicatia REVISAL, **B** nu a avut niciodata angajati si nu a inregistrat/declarat nici o achizitie in cursul anului 2011, fiind in imposibilitatea de a presta serviciile de management organizarea evenimente catre **X**, atat prin angajati proprii, cat si prin subantreprenori.

-**C** – achiziții reprezentând “*productie si montaj publicitar (...)*”, “*productie banner conform contract nr.000/2011*” si “*montaj banner Unirea conform contract nr.000/2011*” pentru care au fost emise un numar de 22 de facturi (toate in cursul lunii **00** 2011), avand valoarea totala de **000 lei** fiecare, achitate in numerar.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca **C**:

-a fost activa în perioada emiterii facturilor devenind contribuabil inactiv din data de **00.00.2012**;

-nu a depus situatiile financiare anuale (bilant, declaratia privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 (si nici pentru anii urmatori);

-nu a depus nici o declaratie fiscala sau informativa;

-in declaratia informativa 394 inregistrata de **X** pentru Semestrul 1/2011 nu figureaza nici o achizitie de la **C**;

- conform datelor furnizate de aplicatia REVISAL, **C** nu a avut niciodata angajati, nu a inregistrat/declarat nici o achizitie in cursul anului 2011, fiind in imposibilitate de a presta serviciile catre **X**.

**-D** – achiziții reprezentând *“distributie materiale publicitare (...)”* conform contract nr.**000/2011**, pe baza unui număr de 32 de facturi în valoare de **000 lei** fiecare, achitate în numerar.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca:  
**-D** nu figurează ca fiind înregistrată în scopuri de TVA în perioada în care a emis facturi către **X**;

-societatea a fost radiată în data de **00.00.2013**;

-nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț, declarația privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 (și nici pentru anii următori), nu a depus nici o declarație fiscală sau informativă;

-în declarația 394 înregistrată de **X** pentru Semestrul 1/2011 figurează achiziții de la **D** în valoare de **000 lei** bază impozabilă și **000 lei** TVA;

-conform datelor furnizate de aplicația REVISAL, nu a avut niciodată angajați, astfel, nu a înregistrat/declarat nicio achiziție în cursul anului 2011, fiind în imposibilitatea de a presta serviciile către **X**, atât prin angajați proprii, cât și prin subantreprenori.

**-E** – achiziții reprezentând *“producție materiale publicitare (...) conform contract nr.000/2011”*, pe baza unui număr de 25 de facturi în valoare de **000 lei**, fiecare achitate în numerar.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

**-E** nu a fost niciodată înregistrată în scopuri de TVA;

-nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț, declarația privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 (și nici pentru anii următori), nu a depus nicio declarație fiscală sau informativă;

-în declarația informativă 394 înregistrată de **X** pentru Semestrul 1/2011 nu figurează nici o achiziție de la **E**

-conform datelor furnizate de aplicația REVISAL, **E** nu a avut niciodată angajați, astfel, nu a înregistrat/declarat nicio achiziție în cursul anului 2011, fiind în imposibilitatea de a furniza bunurile și serviciile către **X** atât prin angajați proprii, cât și prin subantreprenori.

**-F** – achiziții reprezentând, *“distributie materiale publicitare (...) conform contract nr. 000/2011”* pe baza număr de 18 facturi (toate în cursul lunii **00** 2011), fiecare având valoarea de **000 lei**, achitate în numerar.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

-societatea a fost activă în perioada emiterii facturilor și a fost radiată din data de **00.00.2011**;

-nu a depus situațiile financiare anuale (bilanț, declarația privind impozitul pe profit 101) aferente anului 2011 (și nici pentru anii următori), nu a depus nicio declarație fiscală sau informativă;

-în declarația informativă 394 înregistrată de **X** pentru Semestrul 1/2011 nu figurează nici o achiziție de la **F**;

-conform datelor furnizate de aplicația REVISAL, **F** nu a avut niciodată angajați și nu a înregistrat/declarat nicio achiziție în cursul anului 2011 fiind,

astfel, in imposibilitatea de a presta serviciile si livra bunuri catre **X**, atat prin angajati proprii, cat si prin subantreprenori.

**-K** – achiziții reprezentând “*afisaj stradal postere evenimente in perioada*” si “*prestari servicii conform contract nr.000/2011*” pe baza unui numar de 7 facturi.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca:  
-a fost activa în perioada emiterii facturilor și declarata inactiva cu data de **00.00.2012**;

-in declaratia privind impozitul pe profit (101) aferenta anului 2011, a inregistrat venituri din exploatare inferioare bazei impozabile aferenta achizițiilor declarate de **X**;

-nu a depus situatiile financiare anuale aferente anului 2011 si nici pentru anii urmatori, desi livrarile catre **X** au fost inscrise in declaratia 394 aferenta semestrului 2/2011, in Deconturile de taxa pe valoarea adaugata depuse pentru trimestrul III si trimestrul IV 2011;

-conform datelor furnizate de aplicatia REVISAL, nu a avut niciodata angajati.

**-G**- achiziții reprezentand, “*contract 000/2012*” pe baza a unui numar de trei facturi inregistrate în anul 2012.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca:  
-exista diferente intre sumele raportate de cele doua societati prin Declarația informativa 394;

-contractul nr. **000/2012** incheiat intre **G**, in calitate de prestator si **X**, in calitate de organizator, are ca obiect inchirierea, in cadrul Centrului Expozitional **Locația C**, a platformei P12 si a salii Titulescu H1, pentru perioada **00-00.00.2012**, in vederea “*organizarii produs de organizator*” dar nu se precizeaza explicit pentru ce eveniment se inchiriaza salile respective, iar din situatia evenimentelor organizate de **X** reiese faptul ca societatea nu a organizat niciun eveniment in perioada respectiva.

**-H**- achiziții reprezentând “*prestari servicii conform contract si deviz*” pe baza unui numar de 33 de facturi inregistrate în anul 2012 în valoare de **000 lei**, fiecare achitate in numerar.

Organelor de inspectie fiscala nu le-a fost prezentat de către societate contractul incheiat intre parti si nici devizele la care se face referire in facturi neputând fi identificat evenimentul sau serviciile achizitionate prin aceste facturi. Conform datelor furnizate de aplicatia REVISAL, **H** nu a avut angajati in cursul anului 2012, cand ar fi trebuit sa presteze serviciile catre **X**, concluzia fiind ca aceasta societate se afla in imposibilitatea de a presta serviciile catre **X**.

Astfel, **X** a derulat tranzactii cu furnizorii mentionati mai sus care nu au declarat si nici achitat TVA, nu au depus declaratii fiscale, situatii financiare (bilanturi), nu au salariat, nu recunosc si nu au declarat livrarile catre **X** si au

un comportament fiscal inadecvat, scopul inregistrarii acestor tranzactii fiind diminuarea impozitului pe profit.

Ca urmare a constatarilor, pentru achiziitiile de materiale publicitare (pliante, postere) și prestările de servicii, organele de inspectie fiscala, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în suma de **000 lei** aferente anului 2011 și în sumă de **000 lei** pentru anul 2012 datorita faptului ca inregistrarea sumelor s-a efectuat direct in conturile de cheltuieli doar in baza facturilor primite, fara ca societatea sa prezinte documente justificative (bonuri de consum sau orice alt document potrivit legii, avize de insotire a marfii, documente de transport, situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie, numarul si categoriile de muncitori care au prestat serviciile si in ce anume au constat aceste servicii sau orice alte materiale din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate) din care sa rezulte unde au fost utilizate materialele publicitare, modul de distribuire al acestora si daca au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

La stabilirea drept cheltuieli nedeductibile a sumei de **000 lei**, organele de inspectie fiscala au avut în vedere prevederile art.11 alin. (1), art.19 alin. (1) si art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile și completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.73 alin. (1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

În plus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achiziitiile de la **G și H** nu sunt reale, deoarece facturile de servicii nu indeplinesc conditii de document justificativ legal care sa dovedeasca provenienta serviciilor facturate, ca urmare, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de **000 lei** având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.(a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 alin.2 din Legea 82/1991 republicata și art.65 din Legea 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**II.4** Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat combustibil în anii 2011, 2012 și 2013 pentru vehiculele aflate in parcul auto propriu care nu au fost utilizate exclusiv in folosul activitatii economice și ca urmare, având în vedere prevederile art. 21 alin (4) lit.t) și art. 145 indice 1 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.45 indice 1 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul in valoare de **000 lei** la calculul profitului impozabil pentru anul 2011, **000 lei**



pentru anul 2012 și **000 lei** pentru anul 2013, respectiv, nu au acceptat la deducere TVA în suma de **000 lei**.

**II.5** Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a depășit limita cheltuielilor de protocol cu suma de **000 lei** si avand in vedere prevederile art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul 33 din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor in suma de **000 lei** la calculul impozitului pe profit pentru anul 2011.

Pentru depasirea plafonului cheltuielilor de protocol, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de **000 lei**, aferenta unei baze impozabile in suma de **000 lei**, avand in vedere prevederile art.128 alin.(8) lit.f) si art. 129 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si punctul 6 alin. (10) lit. a) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**II.6** Organele de inspectie nu au admis la deducere suma de **000 lei** reprezentand TVA aferenta unei baze impozabile in suma de **000 lei**, inregistrata de **X** in Decontul de TVA aferent trimestrului II 2016, la randul 30. "*Regularizari taxa dedusa*" pentru care nu a fost prezentata o factura care sa contina informatiile prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si complearile ulterioare, respectiv, de art. 319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si nici nu s-a facut dovada ca aceste operatiuni sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, conform art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, in vigoare pana la 31.12.2015, respectiv, art.297 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2016.

**II.7** In ceea ce priveste impozitul pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente, organele de inspectie fiscala prin adresa nr. **000/2019** au solicitat lichidatorului judiciar, certificatele de rezidenta ale persoanelor nerezidente care au obtinut venituri din Romania care prin adresa nr. **000/2019** a prezentat documente contabile (balante, declaratii, documente in vederea recuperarii creantelor), fara a prezenta certificatele de rezidenta ale persoanelor nerezidente care au obtinut venituri din Romania.

In data de **00.00.2019**, s-a prezentat la sediul organului fiscal dl. **5** in calitate fost administrator al societatii **X**, in prezenta caruia a fost incheiat procesul verbal de predare-primire din data de **00.00.2019** prin care s-a procedat la predarea unui numar de 3 (trei) cutii continand acte contabile respectiv: contracte, notificari-somatii, contracte externe din perioada 2011-

2012, acte contabile pentru perioada **00 2011 – 00 2013** si **00 2014 – 00 2016**, fara a fi prezentate si certificatele de rezidenta fiscala ale persoanelor nerezidente care au obtinut venituri din Romania urmare evenimentelor organizate de contribuabil.

Prin raspunsul la solicitarea de informatii nr. **000/2017**, dl. **5** in calitate de administrator precizat ca: „**X nu a avut contracte directe cu niciunul dintre artistii/trupele aduse sa concerteze in Romania. Astfel, toate contractele semnate au fost cu terte persoane juridice. Astfel, avand in vedere contractele incheiate pentru prestatiile artistilor straini nerezidenti, din reanalizarea acestora, rezulta fara echivoc faptul ca subscrisa nu era obligata la plata unui impozit nedatorat.**” si ca **“Platile au fost efectuate pana in 00 2012.”**

In data de **00.00.2017 X** a facut obiectul unui control innopinat cu privire la concertele sustinute in Romania de catre **J C** constatandu-se faptul ca pentru sumele achitate in contul societatii **EES** in valoare totala de **000 euro**, reprezentand servicii prestate de **J M C** in calitate de „Artist”, societatea **X** datora impozit pe veniturile impozabile obtinute din Romania de nerezident, prin retinere la sursa in suma de **000 lei**.

Din analiza contractelor prezentate a rezultat faptul ca, societatea a incheiat un numar de 22 contracte cu persoane nerezidente agentii internationale de marketing pentru organizare evenimente in valoare totala de **000 EURO** si **000 USD** iar pentru identificarea tranzactiilor financiare efectuate prin conturile bancare detinute de contestatara si persoanele imputernicite sa deruleze aceste operatiuni bancare au fost solicitate informatii de la **R B** constatandu-se ca au fost efectuate plati catre persoane juridice nerezidente in suma totala de **000 euro**. Avand in vedere prevederile art.115 alin.(1) lit.h, art.116 alin.(1) alin.2 lit.d si alin.4, art.118 alin.2 din Legea 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct.13 alin.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pentru sumele platite persoanelor nerezidente organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile impozabile obtinute in Romania de nerezidenti, prin retinere la sursa, in suma de **000 lei**.

**II.8** in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au majorat valoarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere in calculul profitului impozabil pentru anul 2013 cu suma de **000 lei** deoarece societatea nu a inregistrat in evidenta contabila la capitolul “Cheltuieli” decat suma de **000 lei**, cu **000 lei** mai putin decat suma de **000 lei**, inregistrata in evidenta fiscala a societatii (declaratia 101) avand in vedere prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) si art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.3), art.14

alin.2) Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

### **ASPECTE PROCEDURALE**

a. Referitor la susținerea societății, potrivit căreia actele administrativ-fiscale contestate sunt lovite de nulitate întrucât la rubrica "Întocmit" sunt trecute patru persoane (1, 2, 3, 4) dar actele sunt semnate doar de doua persoane fiind încălcate prevederile art.46 alin.2 lit.h și art.49 alin.1 lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, se rețin următoarele:

Nulitatea actului administrativ fiscal este prevzută la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificarile și completarile ulterioare:

*„(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”*

Art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificarile și completarile ulterioare prevede:

*“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal:*

*(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului. [...]

Totodata la art.95 si art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se stipuleaza:

*„ART. 95 Decizia de impunere*

- (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.
- (2) Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii.
- (3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impozitare potrivit art. 99.
- (4) Declarația de impunere întocmită potrivit art. 102 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.
- (5) în situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația de impunere este asimilată unei decizii referitoare la baza de impozitare.
- (6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”

*“ART. 97 Forma și conținutul deciziei de impunere Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a

căror lipsă este sancționată cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

De asemenea elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile Anexei 2 *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice"* din O.P.A.N.A.F. nr.1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului *"Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice"*, decizia de impunere se întocmește de către echipa de inspecție, se avizează de șeful de serviciu și se aproba de conducătorul activității de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza Deciziei de impunere nr.**000/2019** și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.**000/2019**, se reține că acestea sunt aprobate, prin semnare și ștampilare, de către conducătorul activității de inspecție fiscală, respectiv șef administrație adjunct, avizată de șeful de serviciu, prin semnare și întocmită de către echipa de inspecție fiscală, fiind semnată de către 2 membri din echipa desemnată pe perioada desfășurării inspecției fiscale.

Prin adresa nr. **000/2019** înregistrată de Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor sub nr. **000/2019**, organele de inspecție fiscală precizează faptul că inspecția fiscală a fost inițiată în baza Ordinului de serviciu nr. **000/2017**, prin care au fost delegați pentru efectuarea inspecției fiscale inspector **4** și consilier **3** care pe durata suspendării inspecției fiscale, au fost mutate temporar în cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, situație în care se aflau inclusiv la data emiterii actelor administrative fiscale, respectiv **00.00.2019**. Ulterior primirii răspunsurilor de la persoanele juridice sau instituțiile cărora li s-au solicitat informații, au fost delegați inspectorii **1** și **2** pentru finalizarea inspecției fiscale, în baza Ordinului de serviciu nr. **000/2019**. *"Astfel, la data emiterii actelor administrative fiscale, echipa desemnată este reprezentată de inspector **1** și inspector **2**, semnatura acestora fiind cea care apare pe Decizia privind*

*modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr. 000/2019, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale nr. 000/2019, precum si pe Raportul de inspectie fiscala nr. 000/2019, impreuna cu semnatura sefului de serviciu 7 si a Conducatorului structurii de inspectie fiscala, Sef Administratie Adjunct 8.”*

Ca urmare, faptul că decizia de impunere si decizia de modificare a bazei de impunere nu au fost semnate de toți membrii echipei de inspectie fiscală, nu este de natură a atrage nulitatea titlurilor de creanță, în condițiile în care, așa cum s-a reținut mai sus, în cuprinsul acestora este menționat numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, respectiv șef administrație adjunct.

**b. În ceea ce privește invocarea de către contestatara a prescripției dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente anului 2011 și 2012, datorită faptului ca inspectia fiscala a început în data de 00.00.2017, a fost suspendata în data de 00.00.2017 în baza Deciziei de suspendare nr.000/2017 si reluata în data de 00.00.2019 în baza comunicarii privind reluarea inspectiei fiscale nr.000/2019, după 538 zile de suspendare, cu 11 luni și 28 de zile peste termenul legal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,**

*“Art.347 Dispoziții privind termenele*

*(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”*

coroborat cu art. 111 alin. (2) lit. b) din același act normativ, conform căruia:

*”(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:*

*(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspectiei fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;”*

precum și cu art. 123 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, conform căruia:

*”Data începerii inspectiei fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia (...).”*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea invocă prescripția dreptului organelor de inspectie de a stabili obligații suplimentare pentru anii 2011 și 2012, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

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

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”*

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

*“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. [...]”*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față **00.00.2017**, la poziția nr.3.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale, **00.00.2017** și data emiterii actului administrativ fiscal, **00.00.2019**, ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând **impozit pe profit** se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum si momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, in sensul prevederilor art.23 alin.2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.35 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare incepand cu data de 01.01.2012:

*“ART. 35 - Depunerea declarațiilor de impozit pe profit*

*(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de **25 martie** inclusiv a anului următor, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art.34 alin. (5) lit. a) și b), alin. (14) și (15), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la termenele prevăzute în cadrul acestor alineate.”*

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.8 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevazute in OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la data de 27.12.2012, respectiv, anexa 2 privind Instrucțiunile de completare a formularului 101 "*Declarație privind impozitul pe profit*", cod 14.13.01.04 prevazute OMFP 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă in vigoare

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la



termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "*Declaratie privind impozitul pe profit*".

Rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (*termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscală*).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 si 2012 declarația anuală se depune până la data de 25 marie 2012, respectiv, 25 martie 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspectie fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2013 pentru anul 2011, respectiv, 01.01.2014 pentru anul 2012.

Mai mult, a interpreta începerea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, în raport de o dată anterioară termenului prevăzut pentru declararea anuală a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se reține că, pentru impozitul pe profit supus verificării, respectiv pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, inspectia fiscală a început la data de **00.00.2017**, conform înregistrării din Registrul unic de control si a fost finalizată în data de **00.00.2019**, fiind suspendata in perioada **00.00.2017-00.00.2019**, iar Decizia de impunere nr.**000** si Decizia de modificare a bazei de impunere nr. **000** au fost emise la data de **00.00.2019**.

Astfel, în perioada cuprinsă între **00.00.2017-00.00.2019**, prescripția dreptului organelor de inspectie fiscală de a stabili obligații fiscale a fost suspendată potrivit prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv 01.01.2013 pentru impozitul pe profit aferent anului 2011 si 01.01.2014 pentru impozitul pe profit aferent anului 2012, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **00.00.2017** (data înregistrării în Registrul unic de control la poziția 3) obligațiile suplimentare de plată de natura impozitului pe profit au fost stabilite înlăuntrul termenului de prescripție.

Într-o speta similara Curtea de Apel Cluj, prin Decizia nr.1378/21.10.2019, a menținut Sentința civilă nr.3867/21.12.2018 pronunțată de Tribunalul Cluj, în care s-au precizat următoarele:

*“Cât privește invocarea de către reclamanta (...) a faptului că ar fi intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009 în ce privește impozitul pe profit, instanța reține că potrivit art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală (OG nr. 92/2003) aplicabil speței, termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 dacă legea nu dispune altfel. Conform art. 23 din Codul de procedură fiscală la care trimite art. 91 alin. 2, dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează, și se naște totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală. (...) impozitul pe profit aferent anului 2009 devine opozabil organului fiscal prin declarația contribuabilului care-l realizează, declarație depusă pe baza formularului prevăzut de lege, până la 25 martie 2010, iar prescripția dreptului organului fiscal de stabilire a acestei creanțe începe să curgă de la data de 01.01.2011 întrucât organul fiscal a stabilit în cursul anului 2016 ca efect al inspecției fiscale că acesta este datorat în cuantumul stabilit cu titlu de obligații suplimentare, se constată că termenul de prescripție nu era împlinit, astfel că apărarea reclamantei urmează a fi respinsă ca nefondată.”*

În ceea ce privește invocarea de către societatea contestară a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura TVA în sarcina sa pentru anul 2011 și 2012, se retin prevederile art.134 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

*“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

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

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de*

taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2012, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de 01.01.2013, astfel încât, având în vedere data la care a început inspecția fiscală, respectiv **00.00.2017**, obligațiile suplimentare de plată de natura TVA au fost stabilite înăuntrul termenului de prescripție.

Incidente speței sunt și reținerile Tribunalului Dolj, din Sentința civilă nr.1015/28.06.2019, menținute și de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia civilă nr.2222/09.10.2019:

*„În ceea ce privește excepția prescripției dreptului inspecției fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA pe anul 2011, instanța urmează a o respinge, având în vedere următoarele:*

*(...) termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.*

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

*În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție în conformitate cu art.23 alin.2 Cod procedură fiscală, acesta este în strânsă legătură cu stabilirea momentului în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și cu momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.*

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

*(...)*

*- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru impozitul pe profit (...)*

*- data la care începe să curgă termenul de prescripție este 01.01.2013, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011 (...)*”.

Referitor la invocarea de către contestatară a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili în sarcina sa a impozitului pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane

nerezidente în anul 2012, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece potrivit art.116 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 116 Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți*

*(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor.”*

În același sens sunt și Instrucțiunile de completare a formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat", cod 14.13.01.99/bs, în care se stipulează:

*“1. Termenul de depunere a declarației:*

*-până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei de raportare, potrivit pct. 1.1 și 1.2;*

*-la alte termene, astfel cum este prevăzut pentru obligațiile de plată menționate la pct. 1.3. 1.1.*

*1.1 Lunar, pentru obligațiile de plată reprezentând:*

*(...)*

*e) impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți, persoane fizice/juridice, conform titlului V din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau conform convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state; (...)"*

așa cum au fost prevăzute în OMFP nr.101/2008 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă și OMFP nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă referitor la declarația privind impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice.

Cu privire la data de la care începe sa curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice se constată că aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv

cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Se reține că, în cazul impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 100 *"Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat"*.

Astfel, pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice aferent anului 2012 declarația se depune lunar până la data de 25 a lunii următoare perioadei de raportare, astfel încât pentru perioada ianuarie - noiembrie 2012 termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2013, iar pentru luna decembrie 2012, termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de 01.01.2014.

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

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

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

În concluzie, întrucât nu este întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare, se va proceda la analizarea pe fond a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr.**000/2019**.

## **ASPECTE DE FOND**

**În ceea ce privește:**

- impozit pe profit în sumă de 000 lei;**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei;**
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de 000 lei.**

**1. Cu privire la impozitul pe profit aferent veniturilor stabilite prin estimare in suma de 000 lei și TVA colectata aferenta, în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligațiile fiscale stabilite prin estimare, pentru perioada 00 2011–2012, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv diferentele constatate între veniturile înregistrate in evidenta contabila, si cele declarate la Directiile de Impozite si Taxe Locale, cele comunicate de distribuitorii de bilete, coroborat, cu capacitatea salilor de spectacole.**

**In fapt**, ca urmare a solicitarii de informatii de la societatile comerciale prin care au fost distribuite biletele de intrare la spectacole, privind relatia comerciala cu **X**, situatia facturilor emise si modul de incasare, serviciile prestate cu indicarea modului de calcul a tarifului, documente justificative pentru fiecare spectacol in parte, modul de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a facturilor emise catre/primate de la **X**, modul de derulare a operatiunii de vanzare a biletelor, orice alte informatii si documente relevante, organele de inspectie fiscala au constatat:

**-Q** nu poate furniza informații riguroase privind numărul de bilete distribuite, pe categorii de preț, plajele de numere alocate pentru fiecare eveniment in parte dar pornind de la viramentele efectuate către contestatara care reprezentau valoarea vanzarilor de bilete din care se retinea comisionul de 5%+TVA se poate stabili aproximativ numărul de bilete de spectacole vândute în perioada 2011 – 2012;

**-S** a comunicat ca incepand cu luna **00** 2011 societatea **X** a preluat in regim de chirie site-ul **T**, toate operatiunile de vanzare de bilete fiind desfasurate de acesta in colaborare cu terti. Aceasta societatea nu a comunicat numărul de bilete vândute de **X** prin intermediul site-ului închiriat;

**-M** a comunicat o situație privind numărul de bilete și abonamente vândute la **V 00.00-00.00.2012** cu valoarea acestora, în copie cererea pentru inregistrare/vizare abonamente si bilete de intrare la spectacole depusa la DITL S1 sub nr. **000/2012** pentru inregistrarea a 10.480 bilete in valoare de **000 lei** la **V** din data de **00-00.00.2012**;

**-O** (detinatoarea web site-ului **W**) a transmis situatia vanzarilor de bilete pentru fiecare eveniment in parte și situatia platilor efectuate catre **X** din care rezulta ca au fost efectuate plati in suma de **000 lei**;

**-I** (societate afiliata) a comunicat situatia biletelor vandute pentru **X** pentru evenimentele din anul 2012 menționând ca pentru spectacolele anulate contravaloarea biletelor a fost restituita. Totodata mentioneaza ca in perioada 2011-2013 **X** a vândut bilete online prin intermediul site-ului **A 2** si

offline in majoritatea magazinelor **F 2** din tara, **L A** , **M M** , **L E**, **M V** si **M U**, locatii in care aveam implementat sistemul de vanzari bilete in baza contractelor de parteneriat. Valoarea platilor efectuate către **X** in perioada 2011-2017 a fost de **000 lei**.

Din informațiile solicitate detinatorilor de spatii în care au avut loc evenimentele, s-a constatat:

-**C2**, a comunicat faptul ca, capacitatea sălii este de 4060 locuri dar nu poate specifica gradul de ocupare deoarece activitatea de vanzare a biletelor a fost gestionata de **X**;

-**Locația C** a comunicat ca nu poate preciza capacitatea salilor, aceasta depinzand de amenajarile organizatorului;

-**A I** nu a răspuns solicitarii organelor de inspectie fiscala;

-**A R** a comunicat capacitatea salii ca fiind de 6.000 locuri pe scaune si in picioare dar nu detine o evidenta a gradului de ocupare a salii la spectacol;

-**S P C** a comunicat faptul ca nu a avut relații comerciale cu **X** dar a încheiat contracte pentru desfasurarea unor evenimente **J** (societatea afiliata cu **X**);

-**D2** a comunicat capacitatea salii ca fiind de 2000 locuri dar nu poate furnizata gradul de ocupare la data spectacolelor.

Organele de inspectie fiscala au solicitat informații de la Directiile de Impozite și Taxe Locale și copii după deconturile de impunere și anexele depuse de societate privind evenimentele organizate din cuprinsul cărora rezulta urmatoarele:

-**Directia Fiscala a Municipiului Timisoara**, a comunicat ca **X**, nu a depus in perioada 01 ianuarie 2011-30 iunie 2017 niciun document justificativ privind activitatea de spectacole;

-**Directia Impozite si Taxe a Municipiului Iasi**, a transmis copii după cereri pentru inregistrare/vizare a abonamentelor si biletelor de intrare la spectacole, decontul pe luna **00** 2011 nr. **000/2011** insotit de doua anexe cu informații diferite privind numărul de bilete privind același spectacol;

-**Directia Impozite si Taxe a Municipiului Iasi** a comunicat faptul ca **X** figureaza cu impozit pe spectacole neachitat la bugetul local Iasi in suma de **000 lei**;

-**Serviciul Public de Impozite si Taxe Constanta**, a transmis cererea **X** pentru inregistrare/vizare a biletelor de intrare la spectacole pentru spectacolul **LTD- Constanta – S S** din **00.00.2012**;

-**Directia Impozite si Taxe Locale Cluj Napoca** a comunicat faptul ca **X** nu figureaza in evidentele fiscale cu bunuri impozabile, cu cereri pentru vizare/inregistrare bilete de intrare la spectacole sau cu deconturi pentru stabilirea impozitului pe spectacole desfasurate pe raza municipiului Cluj Napoca;

**-Directia Fiscala Brasov**, a transmis copii ale cererilor pentru inregistrarea biletelor de intrare la spectacole, decontul de impunere inregistrat sub nr. **000** pentru luna **00** 2011, insotit de doua anexe din care rezulta ca au fost vandute 1.653 bilete in valoare de **000 lei** fara TVA si 628 bilete in valoare de **000 lei** fara TVA;

**-Directia Fiscala Locala Sibiu** a transmis o anexa identica cu cea care insoteste si decontul depus la Directia de Impozite si Taxe a Municipiului Iasi pentru spectacolul **LTD** Iasi **00** 2011, precum si decontul depus in **00.00.2011** la Directia Administrare Impozite si Taxe Locale Targu Mures pentru spectacolul **LTD** Targu Mures **00** 2011;

**-Directia Administrare Impozite si Taxe Locale Targu Mures**, a transmis copii dupa decontul de impunere și anexa.

**-Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 4** a comunicat ca in perioada mentionata **X** a inregistrat la DGITL Sector 4 un singur eveniment, desfasurat in data de **00.00.2011** la **A R** pentru care a transmis copii după cererea de inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, decont de impunere, rapoarte bilete, etc;

- **Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 2**, a transmis copii după cerereri inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, deconturi de impunere cu anexe.

- **Directia Generala Impozite si Taxe Locale Sector 1**, a transmis copii după cerereri inregistrare/vizare bilete intrare la spectacole, deconturi de impunere cu anexe.

Totodata au fost solicitate informatii si documente de la **U2** privind relatia comerciala cu **X** privind utilizarea operelor muzicale in concerte care a răspuns solicitarilor organelor de inspectie fiscala.

Pornind de la documentele si evidentele contribuabilului si avand in vedere toate informatiile si documentele la care a avut acces organele de inspectie fiscala au constatat:

-pentru majoritatea spectacolelor organizate, numarul de bilete vandute declarat de **X** la Directiile de Taxe si Impozite Locale, este net inferior capacitatii salilor in care acestea s-au desfasurat si gradului de ocupare a salilor;

-exista neconcordanțe între numarul de bilete vandute declarat la Directiile de Taxe si Impozite Locale si numarul de bilete pe care operatorii de vanzari (**Q, S, M, O, I**) au declarat, prin raspunsul formulat de solicitarile de informatii transmise de organele de inspectie fiscala, ca le-au vandut pentru **X**;

-societatea a prezentat procese verbale incheiate între **X** si diverse persoane fizice, identificate doar prin nume, ca urmare a predarii – primirii unor sume de bani reprezentand incasare bilete, acestea fiind depuse in



numerar fără nicio referire la spectacolele pentru care au fost incasate aceste sume, la numarul de bilete vandute sau la valoarea acestora.

Ca urmare a constatarilor și având în vedere prevederile art.11 alin.1, art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare coroborate cu pct 12 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, art.7 alin.3, art.14 alin.2, art.15 alin.1 și alin.2, art.106 alin.1 și alin.2 din Legea 207/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare în vigoare de la 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea valorii medii per bilet pentru fiecare spectacol organizat de **X** in baza informatiilor furnizate de Directiile de Taxe si Impozite Locale si de catre operatorii de bilete, iar ulterior, in baza capacitatii fiecarei sali de spectacole in parte (obtinuta din mediul on-line), au estimat venitul obtinut de **X** pentru fiecare spectacol, veniturile fiind comparate cu cele inregistrate in evidentele contabile si cu cele din cuprinsul declaratiilor privind impozitul pe profit depuse pentru fiecare an rezultand diferenta de venituri impozabile după cum urmează:

- pentru anul 2011, în suma de **000 lei**;
- pentru anul 2012, în suma de **000 lei**.

Totodata, pentru activitatea de vanzare de bilete a fost majorata baza impozabila a TVA pentru anii 2011-2012 cu suma de **000 lei**, organele de inspectie fiscala stabilind TVA colectată suplimentar în suma de **000 lei** având în vedere prevederile art. 126 alin. (9) lit. a), art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

**In drept**, in ceea ce priveste **impozitul pe profit** sunt incidente prevederile art.19 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare care stipuleaza:

*“ART. 19 Reguli generale*

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

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

*„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu*

*modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

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

Totodată, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

**În materia taxei pe valoarea adăugată**, în speță sunt incidente prevederile art. 126 alin.1 și alin.9 lit.a, art.137 alin.1 lit.a, art.140 alin.2 lit.a care stipulează:

*“ ART.126 Operațiuni impozabile*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) operațiunile care, în sensul art.128-art.130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și art.133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2);(...)”*

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140;(…)”

„ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

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

“ART. 140 Cotele

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

a) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, cinematografe, altele decât cele scutite conform art.141 alin. (1) lit. m);”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate rezultă că baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în cazul livrărilor și prestărilor de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului/beneficiarului sau de la un terț, în cazul prestarilor de servicii constând în permiterea accesului la evenimente culturale cota de TVA fiind de 9%.

De asemenea, potrivit art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și art.134<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

“ART. 134<sup>2</sup>\*) - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că, faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei care intervine la data livrării bunurilor sau

la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege pentru serviciile prestate în România se datorează TVA.

Incidente spetei sunt și prevederile art. 106 alin.(1), alin.(2) lit a) și b) și alin (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, organul de soluționare a contestației reține că în situația neprezentării unei evidente financiar-contabile și fiscale de către contribuabil complete și corecte, organul de inspecție fiscală stabilește baza de impunere prin estimare, iar în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Referitor la stabilirea prin estimare a bazelor de impunere potrivit art. 1 - art. 5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevad:

**“ART. 1**

(1) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- *documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și ca estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege.

Incidente spetei sunt și prevederile art.273 alin1 și 2, art.274 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care stipulează:

*“ART. 273 Reguli generale*

(1) Orice persoană care organizează o manifestare artistică, o competiție sportivă sau altă activitate distractivă în România are obligația de a plăti impozitul prevăzut în prezentul capitol, denumit în continuare impozitul pe spectacole.

(2) Impozitul pe spectacole se plătește la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia are loc manifestarea artistică, competiția sportivă sau altă activitate distractivă.

*ART. 274 Calculul impozitului*

(1) Cu excepțiile prevăzute la art.275, impozitul pe spectacole se calculează prin aplicarea cotei de impozit la suma încasată din vânzarea билетelor de intrare și a abonamentelor.

coroborate cu pct.171 și 172 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care prevad:

*“171. Persoanele fizice și persoanele juridice care organizează manifestări artistice, competiții sportive sau orice altă activitate distractivă, cu caracter permanent sau ocazional, datorează impozitul pe spectacole,*

*calculat în cote procentuale asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor și biletelor de intrare sau, după caz, în sumă fixă, în funcție de suprafața incintei, în cazul videotecilor și discotecilor.*

*172. Impozitul pe spectacole se plătește lunar, până la data de 15, inclusiv, a lunii următoare celei în care se organizează spectacolul, la bugetele locale ale comunelor, ale orașelor sau ale municipiilor, după caz, în a căror rază de competență se desfășoară spectacolele. La nivelul municipiului București impozitul pe spectacole se face venit la bugetul local al sectoarelor în a căror rază de competență se desfășoară spectacolele.”*

Astfel, se reține ca orice persoană care organizează manifestări artistice este obligată de a plăti impozitul pe spectacole aplicat asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor și biletelor de intrare la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia are loc manifestarea artistică, de a înregistra biletele de intrare și/sau abonamentele la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale care își exercită autoritatea asupra locului unde are loc spectacolul, de a anunța tarifele pentru spectacol și locul unde este programat să aibă loc spectacolul, de a emite un bilet de intrare și/sau abonament pentru toate sumele primite de la spectatori.

Totodată, specific activității de organizare de spectacole sunt și prevederile Hotărârii Guvernului nr. 846/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind tipărirea, înregistrarea, vizarea, evidența și gestionarea abonamentelor și biletelor de intrare la spectacole care la art.1 alin.2, art.8, art.9 alin.1 și alin.2, art.11 alin.2 și alin.3 și art.12 stipulează:

*“ Art.1*

*(2) Pentru sumele încasate de la spectatori organizatorii de spectacole prevăzuți la alin. (1) au obligația să elibereze bilete de intrare sau abonamente la spectacole, după caz. (...)”*

*“Art.8*

*Organizatorii de spectacole sunt obligați să păstreze în arhivă toate mărcile de control de la abonamentele și de la biletele de intrare vândute, precum și copertile carnetelor respective, pe perioada prevăzută de lege, acestea constituind documente justificative.”*

*“Art. 9.*

*(1) Organizatorii de spectacole au obligația să țină evidența abonamentelor și biletelor de intrare în Registrul pentru evidența abonamentelor și a biletelor de intrare la spectacole, conform modelului prevăzut în anexa nr. 3”.*

*(2) Registrele pentru evidența abonamentelor și a biletelor de intrare la spectacole vor fi numerotate, șnuruite, vizate și înregistrate la compartimentul de specialitate al autorităților administrației publice locale în*

a căror rază administrativ-teritorială își au sediile organizatorii de spectacole.”

“Art. 11.

(2) Abonamentele și biletele de intrare la spectacole din carnetele înregistrate, rămase nevândute, în situația în care nu mai pot fi utilizate se anulează prin aplicarea unei ștampile sau prin înscrierea cu cerneală a cuvântului "anulat" și se păstrează până la distrugere.

(3) Cu ocazia distrugerii abonamentelor și a билетelor de intrare la spectacole, se întocmește un proces-verbal potrivit modelului din anexa nr. 5.”

“ Art. 12.

Gestionarea abonamentelor și a билетelor de intrare la spectacole se face în conformitate cu prevederile legale privind formularele cu regim special.”

Astfel, se retine ca biletele si abonamentele pentru intrarea la spectacole au regim special iar organizatorii de spectacole au obligatia sa tina evidenta acestora in Registrul pentru evidenta abonamentelor și a билетelor de intrare la spectacole, cele nevandute trebuind a fi anulate si ulterior distruse fiind consemnate intr-un proces-verbal.

Din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. **000/2019** se retine faptul ca, organele de inspectie fiscala au verificat documentele prezentate de societate si au solicitat informatii de la:

-persoanele juridice prin intermediul carora au fost vandute biletele de spectacole sau care au inchiriat platformele de vanzari on-line, din raspunsurile primite neputandu-se stabili cu claritate in toate cazurile, numarul de bilete vandute pentru spectacolele organizate de **X**;

-de la detinatorii de spatii de spectacole care in mare parte au comunicat numarul maxim de locuri dar nu au fost in masura sa comunice gradul de ocupare al salilor;

-de la **U2** care a comunicat autorizatii neexclusive emise pentru **X** pentru utilizarea operelor muzicale in concerte, facturi emise pentru **X**, fise calcul remuneratie pentru fiecare eveniment organizat de catre **X**, Rapoarte intocmite de **X** cu baza de calcul (veniturile din vanzare bilete) a remuneratiei datorate **U2**, deconturi impunere privind stabilirea impozitului pe spectacole depuse de **X** la DITL, rapoarte intocmite de **X** privind operele muzicale utilizate;

-de la Directiile de Impozite si Taxe Locale privind impozitul pe spectacole declarat de societate din cuprinsul carora s-au constatat neconcordante prin comparatie cu exista neconcordante numarul de bilete pe care operatorii de vanzari (**Q, S, M, O, I**) le-au comunicat.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, s-a constatat existența unor procese verbale încheiate între **X** și diverse persoane fizice, identificate doar prin nume, încheiate urmare a predării – primirii unor sume de bani reprezentând încasare bilete, acestea fiind depuse în numerar și înregistrate prin notele contabile 581 „Viramente interne” = 5311 „Casa în lei”, 5311 „Casa în lei” = 708 „Venituri din activități diverse”, 5311 „Casa în lei” = 4427 „TVA colectată” fără nicio referire la spectacolele pentru care au fost încasate aceste sume, la numărul de bilete vândute sau la valoarea acestora. organele de inspecție fiscală.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală se reține că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală marșile de control pentru biletele și abonamentele vândute, Registrul pentru evidența abonamentelor și a biletelor de intrare la spectacole, procese verbale pentru biletele și abonamentele nevândute și distruse.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2017** se reține că spectacolul susținut de **J M C** s-a desfășurat în data de **00.00.2012** la **Locația A** care are o capacitate conform comunicării Centrului pentru Artele Spectacolului „**Locația A**” de 4060 locuri. Pentru acest spectacol, distribuitorii de bilete au comunicat următoarele:

- Q**-vanzarea unui număr de 306 bilete în valoare de **000 lei**;
- O** (detinătoarea web site-ului **W**)-vanzarea unui număr de 684 bilete în valoare de **000 lei**;
- Z** CUI **00000000** lichidator judiciar pentru **I** - a transmis doar Contractul nr. **000/2011** cu anexa, al cărui obiect îl constituie vânzarea cu titlu neexclusiv de către **I** în numele și pe seama **X** de bilete prin intermediul sistemului electronic de distribuție **A 2** la evenimentele organizate de acesta fără a comunica numărul de bilete vândute;
- S** a comunicat că din **00** 2012 platforma **T** a fost închiriată către **X** și nu poate comunica numărul de bilete vândute;
- C2** detinator al **locației A** a pus la dispoziție contractul **000/2012** în valoare de **000 euro** dar nu a comunicat care a fost gradul de ocupare al salii.

Directia Venit Buget Local Sector 1 a comunicat în copie:

- cerere înregistrare/vizare bilete intrare la spectacole din **00.00.2012** pentru înregistrarea a 5.700 bilete în valoare de **000 lei** – **J C -Locația A-00.00.2012**;
- decont de impunere **000/2012** luna **00** 2012 din care rezulta că la spectacolul **J C - Locația A-** au fost vândute 909 bilete în valoare de **000 lei** fără TVA, cu anexa;
- decont de impunere **000/2012** luna **00** 2012 din care rezulta că la spectacolul **J C - Locația A** au fost vândute bilete în valoare de **000 lei** fără TVA, iar din anexa rezulta că au fost vândute 1.890 bilete în valoare de **000 lei** fără TVA.



Din accesarea site-ului E2 se retine ca *“biletele pentru spectacolul din 00.00 se pun in vanzare 00.00 si pot fi achizitionate din urmatoarele locatii: Magazinul A2, L A , M D, Magazinele F 2, Locația A, L E, M V, M M , P N C, Statia de Metrou U. Pentru cei ce doresc sa comande biletele online, o pot face de pe site-urile A2, T, F2, G2.”*

Ca urmare, se retine ca, biletele au fost vandute prin mai multe modalitati cum de altfel afirma chiar aceasta in cuprinsul contestatiei *“(...) un numar de bilete a fost vandut in nume propriu de X”*.

Astfel, pentru spectacolul mai sus analizat, numarul de bilete, 990 buc, in valoare de **000 lei** mentionat de contestatara in cuprinsul Anexei 1 depusa la dosarul contestatiei, nu are la baza evidenta contabila a societatii ci, doar, comunicările distribuitorilor de bilete mentionate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala. Mai mult, numarul de bilete declarat este contrar cererii de inregistrare bilete in cuprinsul careia societatea a declarat un numar de 5.700 bilete in valoare de **000 lei** (in conditiile in care **Locația A** are o capacitate de 4.060 locuri) si contrar deconturilor de impunere depuse pentru acest spectacol la Directia de Impozite si Taxe Locale a Sectorului 1 nr. **000/2012** in cuprinsul carora societatea a declarat 909 bilete in valoare de **000 lei** si 1.890 bilete in valoare de **000 lei** conform anexei la decont.

De asemenea, se retine ca societatea avea obligatia de a respecta prevederile Hotărârii Guvernului nr. 846/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind tipărirea, înregistrarea, vizarea, evidența și gestionarea abonamentelor și biletelor de intrare la spectacole mai sus citata, societatea aflându-se in eroare cand afirma ca *“(...)decontul de impunere este cel care atesta numarul total de bilete vandute si valoarea incasarilor pentru fiecare spectacol in parte.”*, or decontul de impunere este titlu de creanta bugetara care trebuie sa se coreleze cu evidenta contabila a societății.

Ca urmare, in lipsa prezentarii de documente justificative, sustinerea contestatarei in sensul ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținuta în soluționarea favorabilă a contestației avand in vedere prevederile art.108 alin.(1) și art.109 alin.(6) și alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 108*

*Obligația de a conduce evidența fiscală*

*(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale datorate, contribuabilul/plătitorul are obligația să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.[...]*

*ART. 109*

*Reguli pentru conducerea evidențelor contabile și fiscale*

*(6) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.*

*(7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impozitare ținute de contribuabil/plătitor”.*

Potrivit celor mai sus invocate societatea avea obligația să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare astfel încât organele de inspecție fiscală să poată stabili situația de fapt fiscală.

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

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

Iar conform prevederilor art.124 din același act normativ:

*“(1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul 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”.*

Ca urmare, în condițiile în care societatea nu a prezentat o evidență contabilă detaliată și documente justificative conform prevederilor legale, nu poate fi acuzat organul de inspecție fiscală de faptul că a procedat eronat la estimarea bazei de impunere.

Se reține că societatea nu a prezentat niciun document, organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

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

*Exercitarea dreptului de apreciere:*

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe*

prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

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

„ART.14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

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

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia/fondul economic.

Or, analiza contestatarii prezentată în Anexa nr.1 la contestație „Vânzări spectacole” nu este suficientă pentru a justifica diferența veniturilor din exploatare constatate de organele de inspecție fiscală în condițiile în care situația prezentată nu este susținută de documente financiar contabile care să justifice diferențele de venituri neînregistrate.

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

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

Totodată, art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

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

*“(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

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

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

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

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

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

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

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

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

Întrucât prin contestație nu se aduc argumente concrete cu privire la valoarea veniturilor precum și a taxei pe valoarea adăugată estimate și nu se prezintă documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care menționează:

*“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 formulată de X pentru impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de 000 lei, precum și TVA în sumă de 000 lei.*

**2. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității respectivelor cheltuieli și a TVA aferentă în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative că acestea sunt aferente veniturilor sale impozabile și operațiunilor sale taxabile și nici că a beneficiat efectiv de serviciile facturate.**

**In fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că X, în perioada verificată a înregistrat achiziții de bunuri și servicii de la un număr de noua furnizori (A, B, C, D, E, F, K, G, H) în general, în baza unor facturi în valoare de 000 lei achitate numerar iar furnizorii nu au declarat și nici achitat TVA, nu au depus declarații fiscale, situații financiare (bilanturi), nu au salariat, nu recunosc și nu au declarat livrarile către X.

Ca urmare a constatarilor, pentru achizițiile de materiale publicitare (pliante, postere) și prestarile de servicii, organele de inspecție fiscală, nu au

acordat drept de deducere pentru cheltuieli în suma de **000 lei** aferente anului 2011 și **000 lei** pentru anul 2012 datorita faptului ca inregistrarea sumelor s-a efectuat direct in conturile de cheltuieli doar in baza facturilor primite, fara ca societatea sa prezinte documente justificative (bonuri de consum sau orice alt document potrivit legii, avize de insotire a marfii, documente de transport, situatii de lucrari, rapoarte de lucru, procese verbale de receptie, numarul si categoriile de muncitori care au prestat serviciile si in ce anume au constat aceste servicii sau orice alte materiale din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate) din care sa rezulte unde au fost utilizate materialele publicitare, modul de distribuire al acestora si daca au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri impozabile.

La stabilirea drept cheltuieli nedeductibile a sumei de **000 lei**, organele de inspectie fiscala au avut în vedere prevederile art.11 alin. (1), art.19 alin. (1) si art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f din Legea 571/2003 cu modificarile și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, art.73 alin.(1) Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare.

În plus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizițiile de servicii de la **G** și **H** nu indeplinesc conditii de document justificativ care sa dovedeasca provenienta serviciilor facturate, ca urmare, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de **000 lei** având în vedere prevederile art.146 alin.(1) lit.(a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completările ulterioare, art.6 alin.2 din Legea 82/1991 republicata și art.65 din Legea 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate se reține că la determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile fiscal numai dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Mai mult, scopul desfășurării activității economice nu poate fi încadrat în mod exclusiv de asumarea liberă a riscului, întrucât fie trebuie analizate rezultatele la care se ajunge, raportate la scopul inițial, fie la concordanța dintre scop și rezultatul final al acesteia.

Rezultatul activității depuse poate satisface scopul desfășurării activității economice doar în măsura în care acesta este pozitiv în raport cu efectul depus pentru obținerea sa, iar raportul dintre eforturile depuse,

materiale și imateriale și rezultatele obținute reprezintă eficiența activității economice desfășurate, în condițiile în care scopul general al societăților comerciale este obținerea de profit.

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

*“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

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

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă, acestea trebuie să aibă la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz. De asemenea, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte, nu sunt deductibile fiscal.

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

*“44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.(...)”*

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

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

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

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

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

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

Referitor la **taxa pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

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

*a) operațiuni taxabile;(…)”.*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“(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. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care*



*achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;(...)”*

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal:

*„46.(1)Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. [...]”*

Prin urmare, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, se reține că, practica judiciară, prin Decizia I.C.C.J. nr.1312/13.03.2014, a statuat că operatorul economic nu poate pretinde recunoașterea dreptului de deducere a TVA în situația în care facturile înregistrate în evidența contabilă nu sunt însoțite de documente justificative privind sursa de proveniență a achizițiilor.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară a statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care

solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Mai mult, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina desfasurarea activitati economice pentru a avea dreptul de deducere a achizițiilor.

Obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea scopului unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA. Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Incidente spetei sunt si prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Or, în sarcina contribuabilului subzistă obligația de înregistrare în contabilitate, în ordine cronologică, a operațiunilor economice, doar pe baza unor documente justificative legal întocmite, iar emiterea și completarea acestora trebuie să fie conformă dispozițiilor legale, nu doar sub aspectul formal, al existenței și completării tuturor mențiunilor cuprinse în acestea, ci și sub aspect substanțial, al concordanței cu realitatea, a datelor privind operațiunea economică efectuată, în ansamblul său, atât cu privire la părți, cât și cu privire la obiect. Astfel, toate mențiunile cuprinse în orice document financiar-contabil trebuie privite în ansamblu, având scopul de a atesta, în măsura în care sunt completate în mod corespunzător, necesitatea efectuării acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, sunt aplicabile și prevederile de la lit.A „Normele generale”, pct.1 și pct.2 din Anexa 1 „Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” a OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care precizează:

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

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2019**, se reține faptul că societatea nu a făcut dovada că achizițiile de bunuri și servicii în sumă de **000 lei** înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise de furnizori/prestatori **A, B, C, D, E, F, K, G, H** au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** a fost dedusă în folosul operațiunilor sale taxabile. De asemenea, s-a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative (situații de lucrări rapoarte de lucru, devize, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare) din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației a Finanțelor Publice nu au acordat societății **X** drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni.

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** se reține că societățile sus menționate nu au declarat și nici achitat TVA, nu au depus declarații fiscale, situații financiare (bilanțuri), nu au salariat, nu recunosc și nu au declarat livrarile către **X**.

Se mai reține că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală bonuri de consum, note de intrare-recepție sau orice alt document potrivit legii, avize de însoțire a marfii, documente de transport, situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, numărul și categoriile de muncitori care au prestat serviciile și în ce anume au constat aceste servicii sau orice alte materiale din care să rezulte că serviciile au fost efectiv prestate), din care să rezulte unde au fost utilizate materialele publicitare, modul de distribuire al acestora și dacă au fost utilizate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Fata de susținerile contestatei în sensul că facturile emise de cei noua furnizori îndeplinesc condițiile legale prevăzute la art.155 alin.8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ca au fost înregistrate în evidența contabilă, plățile au fost realizate prin bancă sau numerar, în lipsa documentelor justificative aferente respectivelor facturi, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana

impozabilă trebuie să facă dovada achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA. Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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

Referitor la documentele justificative, se reține că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

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

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

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

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

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

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

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

În același timp, contractarea unor bunuri și servicii și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor servicii de către o societate comercială nu este suficientă pentru a demonstra realizarea de operațiuni taxabile, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzute de art.146 din Codul fiscal

(detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "*daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).*" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Organul de soluționare a contestației reține, de asemenea, că societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale, documente/înscrisuri din analiza cărora să se poată stabili, fără echivoc, că bunurile/serviciile care i-au fost facturate și pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, au fost aferente operațiunilor taxabile, sau documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației.

Or, potrivit doctrinei, bunurile/serviciile achiziționate cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura bunurilor/serviciilor trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul deducerii TVA în scopul realizării de operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității, ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei** și nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor în suma de **000 lei**.

Sustinerea contestatarii în sensul ca nu poate fi acuzata de ce au făcut sau n-au făcut respectivii furnizori nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei deoarece aplicarea, cunoașterea si respectarea actelor normative este obligatorie în egala masura atât pentru furnizor, cât si pentru beneficiar, acesta din urma având obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice nu numai marfa primita, în ceea ce priveste cantitatea și calitatea, ci și, documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantitatii înscrisa în acestea iar in ceea ce priveste prestarile de

servicii sa solicite procese verbale, rapoarte de lucru, devize de lucrari sau orice alte documente care sa justifice realitatea prestarilor de servicii.

Organul de soluționare a contestației în acord cu jurisprudența europeană și națională consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre contestatoare și furnizorii săi fapt care nu a putut fi probat aceasta nedepunand la dosarul contestației niciun alt document justificativ care să probeze că achizițiile au fost destinate activității societății sau că achizițiile au fost efectuate în legătura cu activitatea desfășurată de societate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Totodată, având în vedere Decizia Inaltei Curți de Casație și Justiție nr.5679/2013 care precizează:

*“Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) C.fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA.*

*În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.*

*Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz.»*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*

Mai mult, se reține că factura fiscală nu reprezintă un document justificativ care să ateste dreptul de deducere a TVA dacă nu se poate dovedi condiția legală de proveniență a bunurilor care constituie obiectul facturii respective în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) lit.d), respectiv art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

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



Astfel, avand in vedere ca argumentele contestatarei nu sunt in masura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de societate, pentru **impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, stabilite prin Decizia de impunere nr. 000/2019.

**3. Referitor la impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr.000/2019 și diminuarea pierderii fiscale stabilita prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare nr.000/2019, respectiv pentru:**

- **veniturile financiare nedeclarate în anul 2011, în suma de 000 lei;**
  - **limitarea specială pentru cheltuielile cu combustibilii în suma de 000 lei și TVA aferent în suma de 000 lei;**
  - **cheltuielile nedeductibile aferente depasirii limitei deductibilității cheltuielilor de protocol în suma de 000 lei și TVA colectată în suma de 000 lei;**
  - **diferența în sumă de 000 lei înregistrată în decontul de TVA drept TVA deductibila fără document justificativ;**
  - suma de 000 lei reprezentând diferența de cheltuieli dintre evidenta contabila și cea fiscala aferenta anului 2013,**
- cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care societatea deși contestă obligațiile fiscale mai sus menționate nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze pentru aceste capete de cerere.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea:

- a înregistrat în evidenta contabila venituri financiare în suma de **000 lei** pe care nu le-a declarat prin declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2011 și au recalculat impozitul pe profit aferent acestui an având în vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- a achizitionat combustibil în anii 2011, 2012 și 2013 pentru vehiculele aflate in parcul auto propriu care nu au fost utilizate exclusiv in folosul activitatii economice și, având în vedere prevederile art. 21 alin (4) lit.t) și art. 145 indice 1 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45 indice 1 din

Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul in valoare de **000 lei** la calculul profitului impozabil pentru anul 2011, **000 lei** pentru anul 2012 și **000 lei** pentru anul 2013, respectiv, nu au acceptat la deducere TVA în suma de **000 lei**;

-a depășit limita cheltuielilor de protocol și avand in vedere prevederile art. 21 alin.(3) lit.a), art.128 alin.(8) lit.f) și art.129 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul punctul 6 alin.(10) lit.a) și punctul 33 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor in suma de **000 lei** la calculul impozitului pe profit pentru anul 2011 si au colectat TVA in suma de **000 lei** ;

-a înregistrat drept TVA deductibila in Decontul de TVA aferent trimestrului II 2016 la randul 30 *“Regularizari taxa dedusa”* suma de **000 lei** reprezentand TVA aferenta unei baze impozabile in suma de **000 lei**, pentru care nu a fost prezentata o factura care sa contina informatiile prevazute de art.319 alin. (20) și avand in vedere prevederile art.297 alin.4 lit.a din Legea 207/2015 privind Codul fiscal, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de **000 lei**;

-pentru anul 2013 a inregistrat in evidenta contabila la capitolul *“Cheltuieli”* suma de **000 lei**, cu **000 lei** mai puțin decat suma de **000 lei**, inregistrata in evidenta fiscala a societatii (declaratia 101) avand in vedere prevederile art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7 alin.(3), art.14 alin.(2) Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

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

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

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

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

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

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

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

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că, în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și cele de drept, precum și dovezile pr care se întemeiază acestea, în caz contrar, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare al contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Așa cum s-a reținut în situația de fapt, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

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.”*

precum și cele ale art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:*

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține 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 nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, 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.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că deși **X** contesta măsura de diminuare a pierderii fiscale pentru suma de **000 lei**, impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de **000 lei** și TVA în suma de **000 lei** stabilite prin Decizia de impunere nr.**000/2019** și Decizia de modificare a bazei de impunere nr.**000/2019**, pentru:

- suma de **000 lei** reprezentând venituri financiare nedecarate pentru anul 2011;
  - suma de **000 lei** reprezentând aplicarea limitării speciale pentru cheltuielile cu combustibilii și TVA aferentă în suma de **000 lei**;
  - 000 lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente depășirii limitei deductibile a cheltuielilor de protocol și TVA colectată în suma de **000 lei**;
  - suma de **000 lei** înregistrată în decontul de TVA drept TVA deductibilă fără document justificativ;
  - suma de **000 lei** reprezentând diferența de cheltuieli dintre evidența contabilă și cea fiscală aferentă anului 2013,
- nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste aceste constatări, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, respectiv nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de

Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** și a Deciziei de modificare a bazei de impunere nr.**000/2019** emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019** pentru TVA în suma de **000** lei și impozitul pe profit și diminuarea pierderii fiscale aferente:

- veniturilor financiare nedeclarate în anul 2011, în suma de **000** lei;
- limitarea specială pentru cheltuielile cu combustibilii în suma de **000** lei;
- cheltuielilor nedeductibile aferente depășirii limitei deductibilității cheltuielilor de protocol în suma de **000** lei;
- sumei de **000** lei reprezentând diferența de cheltuieli dintre evidenta contabilă și cea fiscală aferentă anului 2013.

\*

\*       \*

Având în vedere faptul că baza impozabilă în sumă totală de **000** lei a fost influențată și de pierderea fiscală de recuperat, organul de soluționare se regăsește în situația de a nu putea defalca impozitul pe profit în funcție de soluțiile pronunțate la Capitolul III pct. 1-3, din prezenta decizie, motiv pentru care se va proceda la respingerea ca **neîntemeiată și nemotivată** a prezentei contestații pentru **impozitul pe profit în sumă de 000 lei** stabilit prin Decizia de impunere nr.**000/2019**.

În concluzie, având în vedere aspectele reținute în cuprinsul deciziei de soluționare la cap.III pct.1)-3) din prezenta decizie, se va:

- respinge contestația ca **neîntemeiată și nemotivată** pentru suma de **000** lei reprezentând **impozit pe profit** stabilit prin Decizia de impunere nr.**000/2019**;
- respinge contestația ca **neîntemeiată** pentru **TVA în suma de 000 lei** stabilit prin Decizia de impunere nr.**000/2019**;
- respinge contestația ca **nemotivată** pentru **TVA în suma de 000 lei** stabilit prin Decizia de impunere nr.**000/2019**;
- respinge contestația ca **nemotivată** pentru diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2013 cu suma de **000** lei stabilită prin Decizia de modificare a bazei de impunere nr.**000/2019**.

**4. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți - persoane juridice în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a**

**contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru plățile la extern efectuate pe perioada verificata către persoane juridice nerezidente, contestatoarei îi sunt aplicabile prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri în condițiile în care nu au fost prezentate certificatele de rezidență fiscală ale beneficiarilor de venituri din aceste state din care să rezulte rezidența fiscală a beneficiarilor de venit în perioada în care s-au realizat veniturile.**

**In fapt**, organele fiscale au constatat ca societatea contestatară nu a retinut și varsat impozit pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente, iar reprezentanții societății nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală certificatele de rezidență fiscală ale persoanelor care au obținut venituri din România ca urmare a evenimentelor organizate de **X**.

Din analiza contractelor prezentate de societate a rezultat faptul că, acesta a încheiat un număr de 22 contracte cu persoane nerezidente, agenții internaționale de marketing, pentru organizare evenimente în valoare de **000 EURO și 000 USD**.

Pentru identificarea tranzacțiilor financiare efectuate prin conturile bancare deținute de contestatară și persoanele imputernicite să deruleze aceste operațiuni bancare, organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la **R B** constatând că au fost efectuate plăți către persoane juridice nerezidente în suma totală de **000 euro**.

Prin adresa înregistrată la organul de inspecție fiscală sub nr. **000/2017**, dl. **5** în calitate de administrator precizează că toate contractele semnate au fost cu terțe persoane juridice și că **X** nu era obligată la plata unui impozit nedatorat și că plățile au fost efectuate până în **00 2012**.

Având în vedere prevederile art.115 alin.(1) lit.h, art.116 alin.(1) alin.2 lit.d și alin.4, art.118 alin.2 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.13 alin.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru sumele plătite persoanelor nerezidente, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile impozabile obținute în România de nerezidenți, prin reținere la sursă, în suma de **000 lei**.

**In drept**, incidente spetei sunt prevederile art.115 alin.1 lit.h și art.116 alin.1, alin.2 lit.d, alin.4 și alin.9 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

*“ART.115 Venituri impozabile obținute din România  
(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:*

(...) h) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;(...)"

*"Art.116 Reținerea impozitului din veniturile impozabile obținute din România de nerezidenți*

*(1) Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. (...)*

*(2) Impozitul datorat se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute:*

*(...)*

*d) 16% în cazul oricăror altor venituri impozabile obținute din România, așa cum sunt enumerate la art.115.*

*(4) Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți. (...)*

*(9) Pentru orice venit impozitul ce trebuie reținut, în conformitate cu prezentul capitol, este impozit final."*

Totodata prevederile art.118 alin.1 si alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile și completările ulterioare stipuleaza:

*"(1) În înțelesul art.116, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.*

*(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care*

*se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile titlului V. În momentul prezentării certificatului de rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în titlul II sau titlul V, după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”*

Conform pct.13 alin.1) și alin.2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.01.2012:

*“(1) Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul său de rezidență, precum și de cele ale legislației Uniunii Europene, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluia stat.*

*(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență 48 fiscală ori a documentului menționat la alin. (1), însoțite de o traducere autorizată în limba română.”*

Din prevederile legale mai sus citate se reține că, veniturile obținute de nerezidenți în România din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane, de la un rezident, sunt impozabile în România, prin aplicarea cote de 16% asupra



veniturilor brute, atunci când nu sunt încheiate convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul de rezidență al beneficiarului de venit sau când beneficiarul de venit nu prezintă dovada rezidenței sale fiscale.

De asemenea, prevederile Codului fiscal conditionează aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene de punerea la dispoziția autorităților a unui certificat de rezidență fiscală valabil de către nerezidentul beneficiar al platilor externe.

Astfel, nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România depun la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală, însoțite de o traducere autorizată în limba română.

Totodată, certificatul de rezidență fiscală prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală.

De asemenea, se reține că plătitorul de venit este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului sau a copiei legalizate a certificatului de rezidență fiscală și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state.

Fata de prevederile legale de mai sus se reține că impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Din constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2017**, se reține că societatea a efectuat plăți către persoane nerezidente, agenții internaționale de marketing, pentru organizare evenimente, în valoare de **000 euro** conform informațiilor furnizate de **R B**, sume pentru care nu a reținut și nici virat impozit pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente.

Mai mult, din constatările organelor de inspecție fiscală și din coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene conform art. 118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările, se reține că pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene nerezidenții aveau obligația de a prezenta plătitorului de venit în cadrul termenului legal de prescripție, certificatul de rezidență fiscală, condiție obligatorie care să ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, se retine ca, **X** nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatele de rezidenta fiscala a beneficiarilor nerezidenti ai sumei de **000 euro**.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că potrivit prevederilor legale, enunțate mai sus, **X**, în calitate de plătitor de venit, este răspunzător pentru primirea în termenul stabilit a originalului sau a copiei legalizate a certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale și pentru aplicarea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu diverse state, fapt pentru care în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți suplimentar în sumă totală de **000 lei**.

Referitor la afirmatia societatii in sensul ca prin contractele incheiate cu partenerii nerezidenti a fost stipulat faptul ca plata taxelor cade în sarcina acestora și ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au aplicat procentul de 16% tuturor platilor efectuate de **X** către beneficiarii externi, aceasta nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei având în vedere faptul ca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala certificatele de rezidenta fiscala așa cum se stipulează în mod expres la art. 118 alin. (2) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și pct. 13 alin. (1) 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, enunțate mai sus.

De asemenea, se reține că impozitul pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestator, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal respectiv, art.1 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, care stipulează:

*„In materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”*

În plus, se reține că, societatea, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspectiei fiscale certificatele de rezidenta fiscala pentru beneficiarii veniturilor în suma de **000 euro** prin care să combată constatările organelor de inspectie fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, avea posibilitatea să le prezinte în susținerea contestației, drept de care nu a uzat.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019** pentru **impozit pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente în sumă totală de 000 lei.**

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** a contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă de Administrația a Finanțelor Publice pentru suma de **000 lei** reprezentând **impozit pe profit.**

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

- **TVA in suma de 000 lei**
- **impozit pe veniturile din servicii prestate în România și în afara României de persoane nerezidente în sumă de 000 lei.**

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de **X** împotriva:

- Deciziei de impunere nr. **000/2019** emisă de Administrația a Finanțelor Publice pentru **TVA in suma de 000 lei**
- Deciziei de modificare a bazei de impunere nr.**000/2019** emisă de Administrația a Finanțelor Publice pentru **diminuarea pierderii fiscale** pentru anul 2013 cu suma de **000 lei .**

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

**DIRECTOR GENERAL**