



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0... 499 334
Fax: +0... 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 2149/340/22.08.2016
privind soluționarea contestației depusă de SC X SA – în insolvență,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../30.06.2016.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizat asupra contestației formulată de SC X SA - în insolvență, CIF 2..., înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., cu sediul social în ..., jud. Hunedoara, reprezentată legal prin administrator judiciar EI SPRL, CIF ..., practician în insolvență, cu sediul în ..., jud. Hunedoara, numit prin sentința nr. .../F/2016 pronunțată în data de 24.06.2016 de către Tribunalul Hunedoara, în dosar nr. .../97/2015.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../09.06.2016 și este autenticată, purtând amprenta ștampilei SC X SA - în insolvență și semnătura administratorului unic AG cât și semnătura reprezentantului legal - administrator judiciar EI SPRL.

Prin contestația formulată SC X SA - în insolvență, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare satabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.04.2016, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.

De asemenea, SC X SA - în insolvență contestă în parte diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2013 cu suma de ... lei, dispusă prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-HD .../18.04.2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea măsurilor și obligației stabilite prin Deciziile de contestate, și, de asemenea, anularea deciziei de impunere pentru obligația fiscală suplimentară stabilită în urma inspecției fiscale, precum și exonerarea de la plata acesteia.

Petenta consideră că măsurile dispuse prin deciziile mai sus menționate sunt netemeinice și nelegale pentru motivele pe care le prezintă în cele ce urmează.

1) Aspecte preliminare:

Începând cu data de 18.01.2016 și până la data de 11.04.2016 societatea petentă a fost supusă unei inspecții fiscale privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011 - 30.09.2015.

Conform mențiunilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD-.../18.04.2016, discuția finală a fost programată la data de 09.04.2016 cu administratorul societății, dl. AG, care, la 15.04.2016 a comunicat organului fiscal Adresa nr. ..., prin care preciză faptul că și-a însusit constatările din proiectul de inspecție fiscală prezentat și că nu formulează obiecțiuni.

Dar, începând cu data de 24.02.2016, prin Sentința nr. .../F/2016 s-a dispus de către Tribunalul Hunedoara, în Dosar nr. .../97/2015/a1, deschiderea procedurii insolvenței cu privire la societate a comercială contestatoare, fiind numit EI SPRL administrator judiciar provizoriu. Ca atare, la data discuției finale, respectiv 09.04.2015, dl. AG nu putea reprezenta societatea contestatoare în discuția finală cu inspectorii fiscali și nici nu avea dreptul de a decide dacă este sau nu cazul să formuleze obiecțiuni la Proiectul de raport de inspecție fiscală, singurul reprezentant legal la acel moment al societății comerciale X SA fiind EI SPRL.

Ca atare, adresa nr. .../15.04.2016 semnată de dl. AG nu conține punctul de vedere al societății contestatoare și poziția exprimată de dl. AG în acea adresa nu poate fi opozabilă societății.

2) Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-HD .../18.04.2016

La punctul 4 din Decizia contestată se reține de către inspectorii fiscali că s-a negat dreptul de deducere la calculul impozitului pe profit a sumei de ... lei, reprezentând chiria pentru două automacarale proprietatea societății comerciale IMSA, conform facturii nr. .../28.06.2013 emanată de la aceasta din urma societate, reprezentând "închiriat utilaje conform contract și situație de lucrări", motivat de faptul că "utilajele pentru care a fost facturată chiria în valoare de ... lei, respectiv automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și ... în perioada respectivă au fost puse la dispoziția SC X SA cu titlu gratuit, în baza Contractului de comodat nr. .../28.12.2012. De asemenea acestea nu fac obiectul Contractului de închiriere prezentat". Pe cale de consecință, "nu se justifică

înregistrarea cheltuielilor în sumă de ... lei, cu chiria pentru perioada ianuarie - iunie 2013 a celor doua automacarale."

Precizează că obiectul principal de activitate al societății contestatoare este activitatea cod CAEN 4399 Alte lucrări special de construcții n.c.a., astfel cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD-.../18.04.2016, iar în cursul anului 2013 aceasta a obținut venituri în sumă de ... lei din activitatea desfasurată.

Organul de inspecție fiscală nu neagă dreptul de deducere al contribuabilului contestator prin prisma faptului că acea cheltuială nu ar fi efectuată în scopul realizării de venituri, ci sustine doar că nu era necesar să efectueze această cheltuială atât timp cât contestatoarea deținea dreptul de folosință al celor doua automacarale în baza unui contract de comodat, respectiv un împrumut de folosință cu titlu gratuit. Dar aceasta ultima premisă a organului fiscal nu este reală. Astfel, din actele preluate de administratorul judiciar de la societatea contestatoare, se remarcă următoarele:

La data de 24.03.2010 a fost încheiat între SC IM SA, în calitate de prestator, și contestatoarea de față, în calitate de beneficiar, Contractul de prestări servicii .../24.03.2010, având ca obiect "închirierea la cerere de utilaje" (art. 1), pentru anumite utilaje (prevazute în Anexa) și pentru o durată de un an (art. 3). Ulterior, durata acestui contract a fost prelungită prin mai multe acte adiționale succesive (ultimul act adițional, înregistrat sub nr. .../30.12.2015, prelungind durata lui de valabilitate până la 31.12.2016) și, totodată, s-a modificat în mai multe rânduri lista utilajelor ce faceau obiectul contractului. Pentru perioada relevantă (ianuarie - iunie 2013) trebuie observate Actele adiționale nr. .../24.03.2011 (prin care s-a prelungit durata contractului până la data de 31.12.2013 și s-a modificat lista utilajelor ce faceau obiectul contractului), precum și actul adițional nr. 10/07.01.2013, prin care s-a suplimentat obiectul contractului pentru perioada ianuarie - iunie 2013 cu automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și Ca atare, pentru perioada ce făcea obiectul facturii nr. .../28.06.2013 și a situației de lucrări aferentă acesteia, contestatoarea de față avea încheiat contract de prestări servicii (închiriere) cu SC IM SA inclusiv pentru automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și

Pe de altă parte, în ce privește Contractul de comodat nr. .../28.12.2012 (Anexa 8), se poate observa că și durata acestuia a fost prelungită prin mai multe acte adiționale succesive (Anexa 9), dar la data de 07.01.2013, prin Actul adițional nr. .../09.01.2013 (Anexa 10), efectele acestui contract de comodat au fost suspendate prin voința comună a părților pentru perioada ianuarie-iunie 2013, astfel încât la data de 09.01.2013 proprietarul comodant a reintrat în posesia bunurilor, respectiv automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și

Nu cunoaste motivația părților pentru care în cursul anului 2013 acestea au suspendat dreptul de folosință gratuită a celor doua automacarale pentru circa 6 luni de zile, iar contestatoarea de fata să aiba dreptul de a le folosi doar în limita unui anumit numar de ore lunar și doar contra unei chirii, dar consideră că aceasta motivație de fapt nu are nicio relevanță în cauză, atât timp cât art. 2155 alin. (1) cod civil (aplicabil în materia contractului de împrumut de folosință/comodat) permite proprietarului comodant să solicite restituirea bunului și în mod anticipat, comodatarul neavând dreptul să se prevaleze de termenul pentru care a fost încheiat contractul. Dar, de vreme ce proprietarul a ținut prin actul adițional să limiteze orele de închiriere ale contestatoarei chiar și în condițiile închirierii acestor utilaje contra unui pret (art. 1 alin. 3), se poate presupune că proprietarul s-a aflat el însuși în nevoia de a folosi aceste doua autospeciale.

În ce privește societatea contestatoare, aceasta a utilizat cele două automacarale în scopul obținerii de venituri, astfel cum rezultă și din Fișele autovehiculelor.

În ce privește factura nr. .../28.06.2013 pentru care s-a negat dreptul de deducere al contestatoarei, se arată că :

- Aceasta a fost emisă de către proprietar și înregistrată în evidența contabilă de către contestatoare în baza unui contract valabil încheiat și a unui decont intitulat "Situația privind închirierea de automacarale de către X SA în perioada ianuarie - iunie 2013", emenate de la proprietara utilajelor SC IM SA și însușite prin semnătură și stampilă de către contestatoare.

- Factura nr. .../28.06.2013 a fost înregistrată atât în evidența contabilă a contestatoarei, cât și a societății proprietar, SC IMSA.

- Factura nr. .../28.06.2013 a fost achitată de către contestatoare societății emitente, astfel cum rezultă din înscrisurile anexate prezentei contestații.

- Societatea proprietar, SC IMSA, a colectat TVA aferentă acestei facturi și a facut plata TVA la bugetul de stat, astfel cum rezultă din Decontul de TVA aferent lunii iunie 2013, Jurnalul de Vanzari aferent lunii iunie 2013 și documentele de plată și compensare emenate de la aceasta societate.

Toate aceste documente, declarații și demersuri legale dovedesc cu prisosință efectuarea și realitatea cheltuielii în cauză. Pe de alta parte, nu există niciun raționament de fapt și niciun temei legal care să nege dreptul de deducere al acestei cheltuieli cu chiria a contestatoarei de fata.

3. Decizia de impunere nr. F-HD .../18.04.2016

La punctul 3 din Decizia contestată se reține de către inspectorii fiscali faptul că s-a negat dreptul de deducere al sumei de ... lei pentru societatea contestatoare, reprezentand TVA aferenta facturii nr. .../28.06.2013 emisă de SC IMSA, reprezentand "inchiriat utilaje conform contract și situație de lucrări", motivat de faptul că "utilajele pentru care a fost facturată chiria de către SC

IMSA, respectiv automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și ... în perioada respectivă au fost puse la dispoziția SC X SA cu titlu gratuit, în baza Contractului de comodat nr. .../28.12.2012. De asemenea acestea nu fac obiectul Contractului de închiriere prezentat". Pe cale de consecință, "nu se justifică facturarea de servicii de închiriere pentru perioada ianuarie - iunie 2013 a celor două automacarale.

Organul de inspecție fiscală nu neagă dreptul de deducere al contribuabilului contestator prin prisma faptului că acea cheltuială nu ar fi efectuată în scopul realizării de venituri, ci susține doar că nu era necesar să efectueze această cheltuială atât timp cât contestatoarea deținea dreptul de folosință al celor două automacarale în baza unui contract de comodat, respectiv un împrumut de folosință cu titlu gratuit. Dar aceasta ultimă premisă a organului fiscal nu este reală. Astfel, din actele preluate de administratorul judiciar de la societatea contestatoare, se remarcă următoarele:

La data de 24.03.2010 a fost încheiat între SC IM SA, în calitate de prestator, și contestatoarea de față, în calitate de beneficiar, Contractul de prestări servicii .../24.03.2010, având ca obiect "închirierea la cerere de utilaje" (art. 1), pentru anumite utilaje (prevăzute în Anexa) și pentru o durată de un an (art. 3). Ulterior, durata acestui contract a fost prelungită prin mai multe acte adiționale succesive (ultimul act adițional, înregistrat sub nr. .../30.12.2015, prelungind durata lui de valabilitate până la 31.12.2016) și, totodată, s-a modificat în mai multe rânduri lista utilajelor ce faceau obiectul contractului. Pentru perioada relevantă (ianuarie - iunie 2013) trebuie observate Actele adiționale nr. .../24.03.2011, prin care s-a prelungit durata contractului până la data de 31.12.2013 și s-a modificat lista utilajelor ce faceau obiectul contractului, precum și actul adițional 10/07.01.2013, prin care s-a suplimentat obiectul contractului pentru perioada ianuarie - iunie 2013 cu automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și Ca atare, pentru perioada ce făcea obiectul facturii nr. .../28.06.2013 și a situației de lucrări aferentă acesteia, contestatoarea de față avea încheiat contract de prestări servicii (închiriere) cu SC IMSA inclusiv pentru automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și

Pe de altă parte, în ce privește Contractul de comodat nr. .../28.12.2012, se poate observa că și durata acestuia a fost prelungită prin mai multe acte adiționale successive, dar la data de 07.01.2013, prin Actul adițional nr. .../09.01.2013, efectele acestui contract de comodat au fost suspendate prin voința comună a părților pentru perioada ianuarie-iunie 2013, astfel încât proprietarul comodant a reintrat în posesia bunurilor la data de 09.01.2013, respectiv automacaralele identificate cu numele de înmatriculare ... și

Nu cunoaște rațiunea părților pentru care în cursul anului 2013 acestea au preferat să suspende dreptul de folosință gratuită a celor două automacarale pentru circa 6 luni de zile, iar contestatoarea de față să aibă dreptul de a le folosi

doar în limita unui anumit număr de ore lunar și doar contra unei chirii, dar consideră că această motivație de fapt nu are nicio relevanță în cauză, atât timp cât art. 2155 alin. (1) cod civil (aplicabil în materia contractului de împrumut de folosință/comodat) permite proprietarului comodant să solicite restituirea bunului și în mod anticipat, comodatarul neavând dreptul să se prevaleze de termenul pentru care a fost încheiat contractul. Dar, de vreme ce proprietarul a ținut prin actul adițional să limiteze orele de închiriere ale contestatoarei chiar și în condițiile închirierii acestor utilaje, se poate presupune că proprietarul s-a aflat el însuși în nevoia de a folosi aceste autospeciale.

În ce privește factura nr. .../28.06.2013 pentru care s-a negat dreptul de deducere al contestatoarei în ce privește TVA, se arată că:

- Aceasta a fost emisă de către proprietar și înregistrată în evidența contabilă de către contestatoare în baza unui contract valabil încheiat și a unui decont intitulat "Situația privind închirierea de automacarale de către X SA în perioada ianuarie - iunie 2013", emane de la proprietara utilajelor SC IM SA și însusit prin semnătură și stampilă de către contestatoare.

- Factura nr. .../28.06.2013 a fost înregistrată atât în evidența contabilă a contestatoarei, cât și a societății proprietar, SC IM SA.

- Factura nr. .../28.06.2013 a fost achitată de către contestatoare societății emitente, astfel cum rezultă din înscrisurile anexate prezentei contestații.

- Societatea proprietar, SC IMSA a colectat TVA aferentă acestei facturi și a făcut plata acestei TVA la bugetul de stat, astfel cum rezultă din Decontul de TVA aferent lunii iunie 2013, Jurnalul de Vanzari aferent lunii iunie 2013 și documentele de plată și compensare emane de la aceasta societate. Toate aceste documente, declarații și demersuri legale dovedesc cu prisosință efectuarea și realitatea cheltuielii în cauză. Pe de altă parte, nu există niciun raționament de fapt și niciun temei legal care să nege dreptul de deducere al contestatoarei de față în ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii în cauză.

Din interpretarea sistematică a întregului Titlu VI din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 (aplicabil tempus regit actum) privind Taxa pe Valoare Adăugată rezultă că deductibilitatea TVA constituie regula generală, tratată de legiuitor ca un drept al contribuabilului persoana impozabilă, iar nedeductibilitatea este excepția de la regulă, care trebuie aplicată numai sub stricta interpretare a textului de lege și doar atunci când legea distinge în acest sens.

În principal, dreptul de deducere este reglementat de art. 145 Cod fiscal, care stabilește sfera de aplicabilitate a acestuia astfel:

- alin. (1): dreptul de deducere ia naștere în momentul exigibilității taxei;
- alin. (2): orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul (...) operațiunilor taxabile, (...)

În continuare, art. 146 condiționează exercitarea dreptului de deducere pentru bunurile și serviciile achiziționate de existența unei facturi care să cuprindă informațiile art. 155, alin. (19).

Conținutul facturilor ca documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere este prevazut ca unul minimal, adică obligatoriu, la art. 155, alin. 19 Cod fiscal.

Pe de altă parte, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată precizează că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. "

În lumina acestor prevederi legale și având în considerare că :

- bunurile închiriate au fost utilizate în interesul unor operațiuni taxabile (aspect necontestat de inspectorii fiscali, dar dovedit și cu înscrisurile intitulate "Fisa autovehiculului"),

- Factura nr. .../28.06.2013 a fost înregistrată în evidența contabilă a societății contestatoare, cu respectarea prevederilor Legii nr. 82/1991 (aspect care rezultă chiar din constatările inspectorilor fiscali);

- Factura nr. .../28.06.2013 conține toate prevederile minime obligatorii prevazute de art. 155, alin. (19) Cod fiscal și a fost înregistrată în evidența contabilă a societății;

rezultă că Factura nr. .../28.06.2013 este document justificativ care dă contestatoarei dreptul la deducerea TVA aferentă acesteia.

Concluziile organului de control sunt nelegale și în considerentul principiului neutralității fiscale consacrat de legislația Comunității Europene și jurisprudența Curții Europene.

Acest principiu al neutralității fiscale vizează evitarea dublei impuneri în materie de TVA și poate să capete aspecte diferite.

Dar, în speța de față, deși s-a efectuat control încrucișat la emitentul facturii în cauză, SC IM SA, și s-a constatat că aceasta a înregistrat factura în cauză, a colectat, declarat și platit TVA aferentă acestei facturi, organul de inspecție neagă dreptul societății contestatoare de deducere a TVA aferentă facturii nr. .../28.06.2013, dar nu ia nicio măsură în ce privește societatea emitentă a facturii care să-i permită societății IM să recupereze TVA colectată și achitată pentru acea factura. Procedând în acest mod se înfringe principiul neutralității fiscale consacrat de legislația comunitară, consecința fiind în fapt o dublă taxare.

Pe cale de consecință, având în vedere argumentele și dispozițiile legale prezentate mai sus, petenta solicită admiterea contestației astfel cum a fost ea formulată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F,
au consemnat următoarele:

Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu sumă de ... lei.

În luna iunie 2013 unitatea a înregistrat cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei în baza facturii nr.../28.06.2015 în valoare totală ... lei emisă de către SC ... SA, reprezentând "închiriat utilaje conform contract și situație de lucrări".

Pentru justificarea acestor cheltuieli a fost prezentată "Situația privind închirierea de automacarale către SC X SA în perioada ianuarie-iunie 2013", "Situația privind utilaje închiriate către SC X SA în perioada ianuarie-iunie 2013, Contractul de prestări servicii. nr.../24.03.2010, încheiat între SC IM SA în calitate de prestator și SC X SA în calitate de beneficiar. Contractul de Comodat nr.../28.12.2012 încheiat între SC IM SA în calitate de comodat și SC X SA în calitate de comodat.

Din documentele puse la dispoziție reiese faptul că utilajele pentru care a fost facturată chiria în valoare de ... lei, respectiv automacaralele identificate cu numerele de înmatriculare ... și ... în perioada respectivă au fost puse la dispoziția SC X SA cu titlul gratuit, în baza Contractului de Comodat nr.../28.12.2012. De asemenea acestea nu fac obiectul Contractului de închiriere prezentat.

Având în vedere aceste aspecte, nu se justifică înregistrarea cheltuielilor în suma de ... lei cu chiria pentru perioada ianuarie -iunie 2013 a celor doua automacarale (... și ...).

Pe cale de consecință, unitatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei.

În luna septembrie 2013 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli suma de ... lei reprezentând piese schimb achiziționate în baza facturii nr.../24.02.2012, de la SC RTS SRL Bucuresti, CUI

Urmare a verificărilor efectuate în baza de date ANAF a rezultat faptul că SC RTS SRL a fost inclusă pe lista contribuabililor inactivi începând cu data de 13.02.2013.

Avand în vedere prevederile legislative în vigoare, întrucât documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate în evidența contabilă în baza unei facturi emise de către un contribuabil inactiv, sunt nedeductibile fiscal.

Pe cale de consecință, unitatea nu are drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei.

Având în vedere aspectele prezentate, pentru anul 2013, unitatea nu îndeplinește condițiile de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei, sumă cu care se diminuează pierderea fiscală a acestui an.

Referitor la TVA în sumă de ... lei.

În luna iunie 2013 contribuabilul a înregistrat factura nr..../28.06.2015 în valoare totală de ... lei, emisă de către SC ... SA, reprezentând "închiriat utilaje conform contract și situație de lucrări", aferent căreia a dedus taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei.

După cum a precizat mai sus, la capitolul de constatare privind impozitul pe profit, pentru justificarea acestor cheltuieli a fost prezentată "Situația privind închirierea de automacarale către SC X SA în perioada ianuarie-iunie 2013", "Situația privind utilaje închiriate către SC X SA în perioada ianuarie-iunie 2013. Contractul de prestări servicii nr..../24.03.2010, încheiat între SC IM SA în calitate de prestator și SC X SA în calitate de beneficiar, Contractul de Comodat nr..../28.12.2012 încheiat între SC IM SA în calitate de comodat și SC X SA în calitate de comodat.

Din documentele puse la dispoziție reiese faptul că utilajele pentru care a fost facturată chiria de către SC IM SA, respectiv automacaralele identificate cu numerele de înmatriculare ... și ... în perioada respectivă au fost puse la dispoziția SC X SA cu titlul gratuit, în baza Contractului de Comodat nr..../28.12.2012. De asemenea acestea nu fac obiectul Contractului de închiriere prezentat.

Având în vedere aceste aspecte, prezentate detaliat în capitolul de constatare privind impozitul pe profit din prezentul Raport de inspecție fiscală, nu se justifică facturarea de servicii de închiriere pentru perioada ianuarie -iunie 2013 a celor două automacarale(... și ...).

Pe cale de consecință, SC X SA nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SA - în insolvență, CIF ..., înregistrată la O.R.C. sub nr., are sediul social în ... jud. Hunedoara, fiind reprezentată legal prin administrator judiciar EI SPRL, CIF ..., practician în insolvență, cu sediul în ..., jud. Hunedoara, numit prin sentința nr. .../F/2016 pronunțată în data de 24.06.2016 de către Tribunalul Hunedoara, în dosar nr. .../97/2015.

III.1. Cu privire afirmațiile petentei că la data de 09.04.2016, data purtării discuției finale, domnul AG, nu putea reprezenta societate comercială contestatoare în discuția finală cu inspectorii fiscali și nu avea dreptul de a decide dacă este sau nu cazul să formuleze obiecțiuni la Proiectul de raport de inspecție fiscală, singurul reprezentant legal la acel moment al SC X SA fiind EI SPRL, se constată următoarele:

Prin Sentința nr..../F/2016 pronunțată în Ședința Publică din 24.02.2016 de către Tribunalul Hunedoara, Secția a-II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal s-a dispus deschiderea procedurii generale de insolvență fiind numit administrator judiciar provizoriu pe EI SPRL.

Prin sentința pronunțată nu a fost retras dreptul de administrare a domnului AG, CNP 1521213203146, persoană care asigură administrarea activității contribuabilului în baza împuternicirii din data de 01.10.2009.

Organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, referitor la aceste aspecte precizează următoarele:

Potrivit bazei de date Ministerului Finantelor Publice (mfinante.ro - INFO PC) cu privire la SC X SA, la data purtării discuției finale la capitolul privind datele despre administratori, asociați și reprezentanți legali sunt înscrși ca având calitate de administrator atât domnul AG, cât și EI SPRL.

În conformitate cu prevederile art.130 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor.

De comun acord cu contribuabilul a fost stabilit locul, data și ora pentru discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, respectiv la sediul societății din Hunedoara, str. Peștișu Mare, nr.1, județul Hunedoara în data de 09.04.2016 ora 10, fiindu-i înmanată în acest sens, în conformitate cu prevederile art.130, alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, "Înștiințarea pentru discuția finală" înregistrată la registratura societății comerciale sub nr.213/08.04.2016, împreună cu proiectul raportului de inspecție fiscală.

În data de 15.04.2016, prin Adresa nr. 291, domnul AG, în calitate de administrator a menționat în scris faptul că și-a însușit constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală, și că nu formulează obiecțiuni.

Trebuie reținut faptul că, prevederile din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, la art. 130 alin. 5, precizează :

„ (5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală. ”

Prin urmare, motivațiile petentei cu privire la aspectele preliminare expuse prin contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât Prin Sentința nr..../F/2016 nu a fost retras dreptul de administrare a domnului AG, iar reprezentantul EI SPRL, avea posibilitatea în calitate de administrator judiciar provizoriu să participe la purtarea discuției finale desfășurate la sediul social al SC X SA, ori să depună

un punct de vedere în termenul de 5 zile lucrătoare așa cum prevede art.130, alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

III.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-HD .../18.04.2016, prin care se solicită anularea parțială a acesteia pentru suma de ... lei.

În fapt, în urma verificării modului de determinare a profitului impozabil și calcul a impozitului pe profit, în exercițiul financiar 2013, se constată că:

În luna iunie 2013 petenta a înregistrat cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei în baza facturii nr. .../28.06.2013 în valoare totală de ... lei, emisă de Sc IMSRL, reprezentând „închiriat utilaje conform contract și situații de lucrări”.

Conform acestor situații de lucrări, petenta a închiriat două automacarale, cu numărul de identificare ... și ..., pentru care valoarea fără TVA a chiriei este în sumă de ... lei. De asemenea, a fost închiriat un autotractor cu o valoare fără TVA a chiriei în sumă de ... lei.

Având în vedere ca prin Contractul de Comodat nr..../28.12.2012 încheiat între SC IM SA , în calitate de comodant și SC X SA în calitate de comodat, având ca obiect punerea cu titlu gratuit de către comodant la dispoziția comondatarului a două autospeciale înmatriculate sub nr. ... și ... pentru a putea fi folosite de comodat în interesul acestuia, organele de inspecție fiscală consideră că nu se justifică înregistrarea cheltuielilor în sumă de ... lei, cu chiria pentru perioada ianuarie – iunie 2013 a celor două automacarale, motiv pentru care nu acorda drept de deducere pentru aceste cheltuieli.

În luna septembrie 2013, petenta a înregistrat în evidența contabilă în contul de cheltuieli suma de ... lei, reprezentând piese de schimb achiziționate în baza facturii nr. .../24.02.2012, de la Sc RTS SRL, societate inclusă pe lista contribuabililor inactivi începând cu data de 13.02.2013. Urmare a acestor constatări organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu suma de ... lei.

În concluzie, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală majorează baza impozabilă cu suma de ... lei (... lei + ... lei)

Prin contestația formulată petenta înțelege să conteste diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2013 cu suma de ... lei, ca urmare a neacordării dreptului de deducere de la calculul impozitului pe profit a cheltuielii aferentă facturii nr. .../28.06.2013, emisă de SC IMSA, reprezentând chirie utilaje conform contract și situație lucrări.

Se reține că suma de ... lei contestată de petentă este compusă din:

- sumă de ... lei, reprezentând cheltuieli cu chiria celor două automacarale, pentru care nu acorda drept de deducere.

- suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu achiziția de piese de schimb, pentru care nu acorda drept de deducere.

A. Cu privire la cheltuielile în sumă de ... lei, efectuate cu închirierea celor două automacarale cu numărul de identificare ... și

În fapt, urmare a verificărilor efectuate, cu privire la factura nr. .../28.06.2013, care face obiectul contestației, organele de inspecție fiscală au constatat aspecte care au implicații fiscale în modul de stabilire a profitului impozabil, astfel:

În luna iunie 2013 SC X SA a înregistrat cheltuieli cu chiriile în sumă de ... lei, în baza facturii nr..../28.06.2015, în valoare totală ... lei, emisă de către SC IMSA, reprezentând *"închiriat utilaje conform contract și situație de lucrări"*.

Pentru justificarea acestor cheltuieli a fost prezentată "Situația privind închirierea de automacarale către SC X SA în perioada ianuarie - iunie 2013" precum și "Situația privind utilaje închiriate către SC X SA în perioada ianuarie-iunie 2013.

Conform acestor situații, SC IMSA a închiriat către SC X SA două automacarale, cu numărul de identificare ... și ..., pentru un număr de 450 ore, cu un tarif de 175 lei/ora, respectiv 160 lei/ora, astfel că valoarea fără TVA a chiriei este în sumă de ... lei. De asemenea, a fost închiriat un autotractor facturându-se pentru această perioadă un număr de 17 curse, cu un preț unitar pe cursă de 150 lei, rezultând o valoare fără TVA de ... lei.

Prin Contractul de prestări servicii nr. .../24.03.2010, încheiat între SC IMSA în calitate de prestator și SC X SA în calitate de beneficiar, având ca obiect închirierea la cerere de utilaje, specificate în anexa 1, respectiv, automacara 25 t AMT 250, autotractor Mercedes cu semiremorcă basculantă 16mc, autotractor Mercedes cu semiremorcă joasă 30t, autotractor Mercedes cu semiremorcă 20t, autobasculantă Raba, Buldoexcavator, buldozer, excavator, autogreder, doi cilindri compactori și autobasculantă Mercedes 14 mc. Durata contractului este de la 01.04.2010 la 01.04.2011.

Prin Actul adițional nr..../24.03.2011 la Contractul menționat mai sus, se prelungește durata acestuia până la data de 31.12.2013.

Se reține că în anexa nr.1 la contractul de prestări servicii nr..../2010 prezentată echipei de inspecție fiscală, la Actul adițional prin care se prelungește pentru anul 2013 perioada de închiriere de utilaje, nu sunt prevăzute cele două automacarale ci cu totul alte utilaje.

Totodată, prin Contractul de Comodat nr..../28.12.2012 încheiat între SC IMSA , în calitate de comodant și SC X SA în calitate de comodat, având ca obiect punerea cu titlu gratuit de către comodant la dispoziția comondatarului a două autospeciale înmatriculate sub nr. ... și ... pentru a putea fi folosite de comodat în interesul acestuia. Durata contractului este de la 01.01.2013 până

la 31.12.2013. Contractul de comodat a fost prelungit prin acte aditionale, pentru fiecare an în parte, până în anul 2016.

Cu ocazia depunerii contestației, petenta anexează la dosar un nou act adițional nr..../07.01.2013 la contractul nr..../24.03.2010, prin care se specifică faptul că pentru perioada 07.01.2013 se suplimentează obiectul contractului nr. .../24.03.2010 cu:

- autospecială ... - macara hidraulică
- autospecială ... - macara cab. Av. 2 usi.

De asemenea se anexează și "Situația privind închirierea de automacarale către SC X SA în perioada ianuarie - iunie 2013" precum și fișele autovehiculului ... și ... pentru perioada ianuarie - iunie 2013, cât și actul adițional nr. 14/09.01.2013 la Contractul de Comodat nr..../28.12.2012 prin care se specifică că prezentul contract își suspendă efectele în perioada 07.01.2013 – 25.06.2013, iar autospeciarele ... și ... se predau comodantului.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestație se rețin următoarele aspecte:

Potrivit art.1 din Actul adițional nr..../07.01.2013 se suplimentează obiectul contractului nr. .../24.03.2010 *"pentru perioada 07.01.2013"*, adica o zi, ori situațiile de lucrări întocmite pentru cele două automacarale, cuprind un interval de 6 luni (ianuarie - iunie 2013).

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se constată că factura nr. ..., care face obiectul cauzei, este anexată la dosarul contestației în fotocopie ilizibilă, astfel ca nu sa putut stabili cu certitudine data la care a fost emisă, datele de identificare ale cumparatorului, etc. Urmare a acestui fapt, în condițiile în care în etapa de soluționare a contestației sa comunicat telefonic cu administratorul judiciar în legătură cu stadiul soluținoări acesteia, fiindu-i adus la cunoștință și acest fapt, având posibilitatea prezentării în original a facturii nr. .../28.06.2013.

Astfel că, petenta depune în fotocopie o altă factură cu acelaș numar, respectiv nr. ..., care la rubrica "Semnătura și ștampila furnizorului", poartă amprenta ștampilei cumpărătorului X SA., spre deosebire de factura depusă inițial la dosarul contestației care la aceiași rubrică poartă amprenta ștampilei furnizorului SC IM SA și nici de această dată din fotocopia facturii prezentate nu se poate stabili data la care a fost emisă.

Se reține faptul că SC IM SA și SC X. SA sunt societăți afiliate, SC IM SA având calitatea de membru fondator al SC X SA, iar dl. MC administrator al SC IMSA are și calitatea de asociat la SC X SA.

Având în vedere faptul că, există inadvertențe între datele înscrise în facturile cu nr. ... prezentate, cât și între perioada de o zi înscrisă în actul adițional nr..../07.01.2013 prin care se suplimentează obiectul contractului nr. .../24.03.2010 și situațiile de lucrări întocmite pentru cele două automacarale,

care cuprind un interval de 6 luni (ianuarie - iunie 2013), comportamentul fiscal al petentei care ar fi putut oferi indicii premergătoare realizării unor constatări fiscale, au condus la concluzia că tranzacțiile scriptice ale petentei cu SC IM SA, nu pot fi probate din punct de vedere al realității lor.

În drept, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și care precizează:

„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate în fapt, se reține că Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, așa cum prevede art. 94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.... alin.(1) arată:

“Art.... Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”, coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art. 6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, arată că:

“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”, coroborat cu dispozițiile pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

“Norme metodologice:

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”.

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(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.[...]”.

Ori acest articol 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), atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”.

Mai mult, sunt aplicabile și prevederile art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003, potrivit căroră:

“(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 scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”

Totodată, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin. 4 lit. m din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, care arată:

"ART.19.

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

ART.21.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte"

De asemenea, pentru punerea în aplicare a art 21 alin.4, lit. m, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, la pct 48 se prevede:

"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 prevazute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzătoare;

Contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, fapt ce reprezintă o

nesocotire de către contestatoare a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

B. Cu privire la cheltuielile cu achiziția de piese de schimb, pentru care nu acorda drept de deducere, în sumă de ... lei.

SC X SA - în insolvență, deși contestă în totalitate diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2013 cu suma de ... lei, nu aduce niciun argument în susținerea contestației cu privire la majorarea bazei impozabile cu suma de ... lei, ca urmare a înregistrării în evidența contabilă a unor cheltuieli în baza unei facturi emisă de un contribuabil inactiv.

În aceste condiții, în speță sunt aplicabile prevederile art.269 și art. 276 din Legea. nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

ART. 269 - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

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."

La pct.2.5 din Ordinul nr. 3...1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

"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."

În condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și măsura diminuării pierderii fiscale aferentă anului 2013 cu suma de ... lei, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat aceste obligații, urmează a se respinge contestația ca nemotivată.

III.3. Referitor la contestația formulată în parte împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare satabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferentă facturii nr. .../28.06.2013 emisă de SC IM SA, reprezentând chirie utilaje.

În luna iunie 2013 contribuabilul a înregistrat factura nr. .../28.06.2013, în valoare totală de ... lei emisă de către SC IMSA, reprezentând “închiriat utilaje conform contract și situație lucrări”, aferent căreia a dedus taxă pe valoare adăugată deductibilă în sumă de ... lei.

Așa cum s-a prezentat și la capitolul anterior, din analiza documentelor existente la dosarul contestației reiese faptul că există inadvertențe atât între datele înscrise în facturile prezentate, cât și între perioada de o zi înscrisă în actul adițional nr..../07.01.2013 prin care se suplimentează obiectul contractului nr. .../24.03.2010 și situațiile de lucrări întocmite pentru cele două automacarale, care cuprind un interval de 6 luni (ianuarie - iunie 2013), rezultând că comportamentul fiscal al contribuabilului care oferă indicii premergătoare realizării unor constatări fiscale, a condus la concluzia că tranzacțiile scriptice ale petentei cu SC IM SA, nu pot fi probate din punct de vedere al realității lor.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestației, respectiv din Situația privind închirierea de automacarale către SC X S.A în perioada ianuarie – iunie 2013, se reține faptul că la cheltuielile cu chiria celor două automacarale, cu numărul de identificare ... și ... în sumă ... lei, pentru care nu sa acordat dreptul de deducere de la calculul impozitului pe profit, corespunde un TVA aferent în sumă de lei.

Se mai reține faptul că, deși petenta contestă în totalitate TVA stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, aduce argumente doar în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferent cheltuielilor cu chiria celor două automacarele, iar pentru diferența de TVA în sumă de ... lei, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere și stabilit suplimentar, petenta nu aduce niciun argument în susținerea contestației.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, sunt incidente prevederile art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“ART. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

"ART. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

De asemenea, faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134, art.134¹ și de art.134² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

" ART. 134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(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.

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

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

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

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, simpla deținere a facturilor, fără a demonstra realitatea operațiunilor înscrise în acestea, nu este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei aferentă acestor achiziții.

Fată de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, întrucât din considerentele prezentate rezultă că petenta nu poate proba realitatea acestei operațiuni.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pentru care petenta nu aduce niciun argument în susținerea contestației, în speță sunt aplicabile prevederile art.269 și art. 276 din Legea. nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

ART. 269 - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

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."

La pct.2.5 din Ordinul nr. 3...1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

"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."

În condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și TVA stabilit suplimentar în sumă de 615 lei, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat aceste obligații, urmează a se respinge contestația ca nemotivată

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SA - în insolvență, prin administrator judiciar EI SPRL, împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare satabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.04.2016, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.

- măsurii diminuării pierderii fiscale aferente anului 2013 cu suma de ... lei, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-HD .../18.04.2016.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC X SA - în insolvență, prin administrator judiciar EI SPRL, împotriva:

- Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.04.2016 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare satabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.04.2016, pentru suma de... lei, reprezentând TVA.

- măsurii diminuării pierderii fiscale aferente anului 2013 cu suma de ... lei, stabilită prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. F-HD .../18.04.2016.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- EI SPRL;

- A.J.F.P. Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6.
dîn O.A.N.A.F. nr.3...1/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...