



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

D E C I Z I A nr. 3917/24.09.2019

privind soluționarea contestațiilor depuse de societatea X SRL înregistrate la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG-REG .../07.06.2019 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../21.06.2019, respectiv A.J.F.P. Hunedoara - S.F.M. Hunedoara sub nr. HDG-REG .../29.07.2019 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../08.08.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată asupra contestațiilor depuse de societatea X SRL, CUI RO..., cu sediul în loc. ..., jud.Hunedoara, prin administrator AC, și sediul ales pentru comunicarea actelor în ..., jud. Hunedoara, după cum urmează:

A. Cu adresa nr. HDG-AIF .../19.06.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../21.06.2019, AJFP Hunedoara - AIF, înaintează dosarul contestației formulată de societatea X SRL împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019 privind suma totală de ...lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă ...lei.

- Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../24.04.2019

- Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../24.04.2019.

B. Cu adresa nr. .../02.08.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. .../08.08.2019, S.F.M. Hunedoara înaintează dosarul contestației formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere

nr..../15.07.2019, pentru suma de ... lei și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr..../15.07.2019 pentru suma de ... lei.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit pct.9.5 din OANAF Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”,

și întrucât contestarea Deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..../15.07.2019 și nr..../15.07.2019, emise de către S.F.M. Hunedoara reprezintă capăt de cerere distinct care se regăsește în contestația înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../08.08.2019, deoarece vizează accesorii aferente debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019, organul de soluționare a procedat la conexasia dosarelor contestațiilor formulate de societatea X SRL, în vederea asigurării unei mai bune administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea contestațiilor.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art...., art. 269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestațiilor.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../24.04.2019 emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală

reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.
(...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD nr.F-HD.../24.04.2019 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petentă a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../24.04.2019.

Prin contestația depusă petenta contestă măsura dispusă de organele de inspecție fiscală cu privire la întabularea construcțiilor înregistrate în evidența contabilă a societății, considerând acest lucru imposibil, întrucât terenul pe care au fost construite nu se află în proprietatea sa, petenta având doar drept de folosință al acestui teren.

Prin Dispoziția .../24.04.2019 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu s-au stabilit impozite și taxe suplimentare și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, în sarcina contribuabilului fiind dispuse următoarele măsuri:

„ Măsura 3

Societatea va întocmi toate diligențele necesare în vederea întabulării și declarării la unitatea administrativ teritorială a construcțiilor înregistrate în evidența contabilă a societății”

Prin OANAF nr. 3.833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" se precizează că:

“Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Formularul se întocmește în timpul sau ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, a unui control inopinat sau a unei constatări la fața locului, în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva actelor administrativ fiscale este prevăzută la art.272 alin.(1), (2) și (6) din Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare

a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei;

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

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

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

Potrivit prevederilor pct.5 din OPANAF Nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală
- Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Conform normelor legale mai sus citate, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice are competență în soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a

pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

În ceea ce privește contestațiile formulate împotriva altor acte administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală, acestea se soluționează de către organul emitent, respectiv de Activitatea de Inspecție Fiscală, întrucât intră în categoria „*altor acte administrative fiscale*”.

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția .../24.04.2019 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere aparține organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv A.J.F.P Hunedoara

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției .../24.04.2019 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală încheiată de către AJFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

I. Prin contestațiile depuse, petenta arată următoarele:

I.1. Prin contestația înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../21.06.2019, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019 cu privire la suma totală de ...lei, reprezentând, impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă ...lei, având în vedere următoarele:

În fapt, în urma controlului de fond, inspectorii fiscali au reținut că în perioada 2012-2017 s-au constatat achiziții de la SC M SRL efectuate în numele societății care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC X SRL precum și achiziții de valori mari efectuate pe persoană fizică, stabilind obligații fiscale în cuantum total de ...lei, din care ... lei, impozit pe profit și ...lei, taxa pe valoare adăugată.

Referitor la achizițiile efectuate de persoanele fizice, achiziții care nu au scop economic, petenta consideră că sunt justificate astfel:

- fiind deținătorii acestui resort a organizat diferite mese festive, cu diferite ocazii (zilele noastre de naștere, a fiului, a părinților, a socrilor, a fraților, a nașilor de cununie și botez precum și a nepoților, în incinta restaurantului. A considerat normal ca aceste achiziții să nu fie făcute în numele societății, fiind evenimente private, care nu aduc nici un profit afacerii noastre;

- a organizat diferite acțiuni caritabile;

- a organizat de asemenea pomenirea defunctiilor și alte evenimente nefericite din familia sa, a pus la dispoziție locația restaurantului și masa servită aferentă membrilor familiei;

- a organizat zilele de naștere a angajaților proprii ;

- a ajutat cu legitimația M personalul propriu la achiziția de mărfuri pentru nevoile personale

Petenta consideră că explicațiile oferite de administratorul societății sunt pertinente și suficiente pentru a demonta prezumția susținută obsesiv de inspectorii fiscali în cadrul proiectului Raportului de inspecție fiscală. Apreciază că, în mod abuziv, pentru a-și procura probe, au fost solicitate de la SC M SRL facturile emise pentru personalele fizice.

Concluziile menționate în raport pornesc de la o prezumție nelegală, neîntemeiată pe înscrisuri sau alte probe, aspect care a condus la o interpretare eronată, care o prejudiciază în mod direct, prin reținerea unor sume ce nu ne pot fi imputate. Raportul de inspecție fiscală trebuie să își întemeieze concluziile pe probe pertinente și concludente, nu doar pe prezumții, ca în prezenta speță.

Prezumțiile sunt mijloace de dovada care nu rezultă din probe directe, ci dintr-un raport între faptele constatate și faptele necunoscute, ce formează concluzia necesară pentru elaborarea unor concluzii, prin folosirea inducției și deducției, obligatoriu în coroborare cu alte probe.

PREZUMTIILE trebuie să aibă greutatea și puterea de a naște probabilitatea faptului pretins (și necunoscut); Legătura de conexitate și vecinătate între faptul cunoscut și cel necunoscut trebuie să fie una semnificativă, doar că nu a fost identificată de legiuitor pentru ca aceasta creează o situație particulară. Potrivit jurisprudenței, nu pot sta la baza prezumțiilor simplele alegații, fără să existe o baza probatorie. De asemenea, se mai consideră în doctrina și în jurisprudență că faptul cunoscut pe care partea trebuie să îl dovedească pentru a ajunge prin conexitate la faptul cunoscut trebuie să fie procurat în mod licit.

În prezenta speță inspectorii fiscali, au pornit de la o prezumție greșită și, doar pe baza acesteia, fără nici un fel de proba conexă, au ajuns la o concluzie, de asemenea, greșită.

Nu există dovezi concrete că aceste alimente au fost utilizate în activitatea economică a societății, nu există documente justificative privind achiziționarea acestor alimente în scop economic și nu există documente justificative pentru consumul acestor alimente în organizarea de evenimente festive, la punctul de lucru al societății, în scop economic.

Nu există legătura de cauzalitate între achizițiile efectuate pe persoană fizică și activitatea comercială a societății, nu există probe

concrete din care să rezulte faptul că achizițiile au fost facute pentru societate, în scopul obținerii de venituri nefiscalizate.

În ceea ce privește măsura dispusă ca societatea petentă să depună toate diligentele pentru întăbularea construcțiilor înregistrate în evidența contabilă a societății, petenta consideră acest lucru imposibil, întrucât terenul pe care au fost construite nu este în proprietatea sa, având doar un drept de folosință al acestui teren.

În drept: art.213, 214, 260.261 C.pr.fiscală.

În probatiune: înscrisuri, expertiză contabilă.

I.2. Prin contestația înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../08.08.2019, petenta se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../15.07.2019, care vizează suma totală de ... lei și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.../15.07.2019 pentru suma de ... lei, apreciind că penalitățile stabilite prin deciziile contestate sunt nelegale și nu pot fi solicitate, având în vedere faptul că petenta a formulat în termen legal contestație la raportul prin care s-a stabilit debitul principal. Mai mult, debitul a fost stabilit prin Raportul de inspecție fiscală din 24.04.2019, considerând că penalitățile ar trebui să se nască și să curgă de la acea data.

În drept petenta invocă art. ...-269 din Codul de procedură fiscală.

II. Ca urmare a inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, respectiv organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - SFM Hunedoara, au consemnat următoarele:

Referitor la impozitul pe profit:

În anul 2012 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu materiale consumabile în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC M SRL, pe persoana fizică, respectiv AAD - asociat, reprezentând achiziție materiale consumabile, cheltuieli care nu au fost efectuate în vederea realizării de venituri impozabile.

Din analiza declarațiilor 394 depuse de SC X SRL s-au constatat neconcordanțe în declararea bazei impozabile și a TVA cu SC M SRL, motiv pentru care prin adresa HDG_AIF .../17.01.2018 s-au solicitat informații cu privire la livrările efectuate către SC X SRL.

În urma analizării documentelor transmise (facturi) de către SC M SRL, înregistrate la organul fiscal sub nr. HDG_AIF .../20.02.2018, s-a

procedat la efectuarea unui punctaj între sumele înscrise în fișele clientului SC X SRL cu sumele înscrise în fișele furnizorului SC M SRL întocmită de SC X SRL.

În urma punctajului efectuat s-au constatat diferențe semnificative între valoarea facturilor emise de cele două societăți și valoarea facturilor înregistrate de X SRL în evidența financiar contabilă .

Astfel, SC X SRL nu a înregistrat în evidența financiar contabilă și nu a declarat în declarația 394 toate achizițiile efectuate de la SC M SRL, rezultând o diferență neînregistrată în perioada 2012 - 2016 în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- achiziții marfă fără TVA - ... lei;
- TVA aferentă achiziții marfă - ... lei;
- achiziții materiale consumabile fără TVA - ... lei;
- TVA aferentă achiziții materiale consumabile - ... lei;

În vederea determinării stării de fapt fiscale s-au solicitat explicații administratorului societății X SRL, în sensul că acesta a fost întrebat cum explică faptul că nu au fost înregistrate în evidența contabilă achizițiile pe societate efectuate de la M SRL. În răspunsul dat acesta a afirmat ca: "Toate facturile de achiziție de la M SRL au fost predate spre înregistrare contabilului societății, nu cunosc motivele neînregistrării lor în contabilitate, așa cum nu înțeleg de ce societatea mea a fost prejudiciată astfel de dreptul de a deduce TVA la achiziții și scaderii din punct de vedere fiscal a cheltuielilor respective. "

În urma constatărilor efectuate și a celor declarate de administratorul societății rezultă că mărfurile neînregistrate în evidența financiar contabilă de către SC X SRL au fost comercializate.

Cota medie de adaos comercial înregistrată de societate pentru mărfurile comercializate, pe ani fiscali se prezintă astfel:

- în anul 2012 cota medie de adaos a fost de 42,23%
- în anul 2013 cota medie de adaos a fost de 56,28%
- în anul 2014 cota medie de adaos a fost de 43,20 %
- în anul 2015 cota medie de adaos a fost de 46,54 %
- în anul 2016 cota medie de adaos a fost de 74,02 %.

Neînregistrarea în perioada 2012 - 2016 a facturilor de achiziție pe societate în sumă totală de ... lei (baza impozabilă) emise de SC M SRL, a avut drept consecință neînregistrarea veniturilor impozabile în sumă de ... lei, a cheltuielilor deductibile privind costul mărfii în sumă de ... lei și a cheltuielilor deductibile privind materiale consumabile în sumă de ... lei, fiind stabilită o diferență de profit la nivelul adaosului comercial practicat de societate în sumă totală de 43.008 lei.

3. În urma analizării documentelor transmise de SC M SRL, respectiv facturi, s-au constatat achiziții de valori mari efectuate pe persoana fizică, respectiv Asaftci Adriana Daniela - asociat cu un procent de 10% și care conform bazei de date ANAF, în perioada 20.07.2010 - 21.11.2013 a fost angajată societății în funcția de director restaurant, iar în perioada 02.12.2014 - 29.01.2018 a fost angajat societății în funcția de șef restaurant, AC - administratorul societății și asociat cu o cota de 90% și RDM.

Astfel, se constată că valoarea totală a achizițiilor efectuate pe persoană fizică în perioada 2012 - 2016 este în suma totală de ... lei, reprezentând:

- achiziții marfă fără TVA - ... lei;
- TVA aferentă achiziții marfa - ... lei;
- achiziții materiale consumabile fără TVA - ... lei;
- TVA aferentă achiziții materiale consumabile - ... lei;

Din analiza facturilor emise de se M SRL pe persoana fizică s-au constatat următoarele aspecte:

- frecvența mare cu care s-au făcut achizițiile efectuate pe persoana fizică pe perioada 2012 - 2016 acestea fiind făcute în medie de 12 ori pe lună;
- achizițiile efectuate reprezintă cantități mari de materii prime,
- achizițiile efectuate reprezintă cantități mari de marfuri (tigări, băuturi),
- achizițiile efectuate reprezintă cantități mari de materiale de curățenie.
- achizițiile efectuate reprezintă cantități mari de materiale consumabile (cutii de pizza, caselere, menu box în număr foarte mare - 50.100 bucăți),

Din considerentele expuse, rezulta că achizițiile pe persoana fizică au fost efectuate pentru societate, în scopul obținerii de venituri nefiscalizate, ele având scop economic.

Mai mult, cele afirmate de administratorul societății sunt infirmate de însăși comportamentul societății, respectiv faptul că în perioada 2012-2014 aceasta a efectuat achiziții de mărfuri pe persoana fizică de la SC M SRL, care au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, fiind înregistrare cheltuieli cu marfa vândută și venituri din vânzările de mărfuri.

Astfel, s-a procedat la fiscalizarea veniturilor obținute din comercializarea marfurilor achiziționate pe persoana fizică, fiind stabilite venituri impozabile în suma de ... lei și cheltuieli deductibile privind costul marfii în sumă de ... lei, fiind stabilită o diferență de profit la nivelul adaosului comercial practicat de societate în perioada 2012 - 2016 în sumă totală de ... lei.

4. În perioada 2014 - 2016 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal cheltuieli cu materiale consumabile în

sumă de ... lei, înregistrate în contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile”, reprezentând achiziție materiale de construcții .

Conform evidenței contabile în perioada 2014-2016 societatea se afla în faza de investiții, astfel că cheltuielile cu materialele de construcții achiziționate în suma totală de ... lei reprezintă investiții și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Având în vedere cele constatate cheltuielile cu materialele consumabile în suma de ... lei reprezintă cheltuieli ce trebuiau capitalizate și recuperate din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

În concluzie, pentru perioada verificată respectiv ianuarie 2012 decembrie 2016, s-a diminuat pierderea fiscală stabilită de societate cu suma de ... lei și s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, aferent unei baze impozabile în suma de ... lei. Având în vedere că în perioada 2013 - 2015 societatea a declarat în plus un impozit pe profit în suma de ... lei, impozitul pe profit datorat de societate este în sumă de lei.

Referitor la TVA

1. În perioada: 2013-2017 societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în suma de ... lei, aferentă facturilor emise de SC M SRL pe numele asociatului AAD și RDM, reprezentând achiziții produse alimentare și țigări.

2. Urmare a verificărilor efectuate, prezentate în detaliu la capitolul impozit pe profit, se constată că SC X SRL nu a înregistrat în evidența financiar contabilă și nu a declarat în declarația 394 toate achizițiile efectuate de la SC M SRL, rezultând o diferență neînregistrată în perioada 2013 - 2017 în sumă totală de ... lei. reprezentând:

- achiziții marfa fără TVA - ... lei;
- TVA aferentă achiziții marfă - ... lei.
- achiziții materiale consumabile fără TVA - ... lei,
- TVA aferentă achiziții materiale consumabile - ... lei.

În vederea determinării stării de fapt fiscale s-au solicitat explicații administratorului societății X SRL, în sensul că acesta a fost întrebat cum explică faptul că nu au fost înregistrate în evidența contabilă achizițiile pe societate efectuate de la M SRL. În răspunsul dat acesta a afirmat că: "Toate facturile de achiziție de la M SRL au fost predate spre înregistrare contabilului societății, nu cunosc motivele neînregistrării lor în contabilitate, așa cum nu înțeleg de ce societatea mea a fost prejudiciată astfel de dreptul de a deduce TVA la achiziții și scaderii din punct de vedere fiscal a cheltuielilor respective. "

În urma constatărilor efectuate și a celor declarate de administratorul societății rezultă că marfurile neînregistrate în evidența financiar contabilă de către SC X SRL au fost comercializate.

Cota medie de adaos comercial înregistrată de societate pentru mărfurile comercializate, pe ani fiscali se prezintă astfel:

- în anul 2013 cota medie de adaos a fost de 56,28%
- în anul 2014 cota medie de adaos a fost de 43,20 %
- în anul 2015 cota medie de adaos a fost de 46,54 %
- în anul 2016 cota medie de adaos a fost de 74,02 %
- în anul 2017 cota medie de adaos a fost de 67,03 %

Neînregistrarea în perioada 2013 - 2017 a facturilor de achiziție pe societate în sumă totală de ... lei (baza impozabilă) emise de SC M ... SRL, a avut drept consecință neînregistrarea veniturilor impozabile în sumă de ... lei și a cheltuielilor deductibile privind costul mărfii în sumă de ... lei, fiind stabilită o diferență de profit la nivelul adaosului comercial practicat de societate în sumă totală de ... lei.

Astfel, pentru marfa achiziționată pe societate în perioada 2013 - 2017 de la SC M SRL, în valoare totală de ... lei, neînregistrată de societate în contabilitate și vândută la data controlului, s-a procedat astfel:

- societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de marfa efectuate pe societate în perioada 2013 -2017.

- societatea are drept de deducerea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă achizițiilor de materiale consumabile efectuate pe societate în perioada 2013-2017, .

- societatea datorează tva colectată în sumă de ... lei, aferentă veniturilor obținute din vânzarea acestor bunuri.

În concluzie, pentru marfa achiziționată de la SC M SRL pe societate, neînregistrată în contabilitate și vândută la data controlului, societatea datorează tva colectată în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei).

3. În urma analizării documentelor transmise de SC M ... SRL, respectiv facturi, s-au constatat achiziții de valori mari efectuate în perioada 2013 - 2017 pe persoana fizică, în suma totală de ... lei, reprezentând:

- achiziții marfa fără TVA A - ... lei,
- TVA aferentă achizițiilor marfa - ... lei.
- achiziții materiale consumabile fără TVA - ... lei,
- TVA aferentă achizițiilor materiale consumabile - ... lei.

Având în vedere cele descrise la capitolul precedent, s-a procedat la fiscalizarea veniturilor obținute din comercializarea marfurilor achiziționate pe persoana fizică, fiind stabilite venituri impozabile în suma

de ... lei si cheltuii deductibile privind costul mărfii în sumă de ... lei, fiind stabilita o diferenta de profit la nivelul adaosului comercial practicat de societate în perioada 2013 - 2017 în sumă totală de ... lei.

Astfel, pentru marfa achiziționată în perioada 2013 -2017 de la SC M SRL pe persoană fizică, în valoare totală de ... lei, vândută la data controlului, societatea datorează TVA colectată în sumă de ... lei aferentă veniturilor obținute din vânzarea acestor bunuri.

În concluzie. pentru perioada verificata s-a stabilit TVA suplimentar în suma de ...lei, aferent unei baze impozabile în suma de ... lei.

De asemenea, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - SFM Hunedoara, în temeiul art. 98 lit.c) și art. 173 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilei accesorii în sumă totală de ... lei.

Totodată, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - SFM Hunedoara, în temeiul art. 98 lit.c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilei penalități de nedeclarare sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă totală de ... lei.

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

Societatea X SRL are sediul în localitatea . .jud.Hunedoara, prin administrator AC, și sediul ales pentru comunicarea actelor în ..., jud. Hunedoara.

Referitor la contestația înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.../21.06.2019, formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019, emisă de AJFP Hunedoara - AIF și care vizează suma totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă ...lei.

În fapt, urmare inspecției fiscale parțiale efectuată pentru perioada 01.01.2012 - 01.04.2019, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată suplimentare în valoare de ...lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și TVA suplimentară în sumă de ...lei, având ca motiv de fapt:

- Neînregistrarea facturilor de achiziție pe societate emise de SC M SRL în perioada 2012 - 2017 în suma totală de ...lei;

- efectuarea de achiziții de valori mari pe persoană fizică, respectiv se constată că valoarea totală a achizițiilor efectuate pe persoană fizică, de la SC M SRL, în perioada 2012 - 2017 este în sumă totală de ... lei;

- în perioada 2013 - 2014 societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC M SRL pe numele asociatului AAD și RDM, reprezentând achiziție produse alimentare și țigări;

- în perioada 2014 - 2016 societatea a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu materiale consumabile în sumă de ... lei, înregistrate în contul 6028 "Cheltuieli cu alte materiale consumabile", reprezentând achiziție materiale de construcții, în condițiile în care, conform evidenței contabile, în perioada 2014 - 2016 societatea se afla în faza de investiții, astfel cheltuielile cu materialele de construcții achiziționate în sumă totală de ... lei reprezintă investiții și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea cheltuielilor aferente cu amortizarea.

Prin contestația formulată petenta susține faptul că nu pot sta la baza prezumțiilor simplele alegatii, fără să existe o baza probatorie, considerând că nu există dovezi concrete că aceste alimente au fost utilizate în activitatea economică a societății, nu există documente justificative privind achiziționarea acestor alimente în scop economic și nu există documente justificative pentru consumul acestor alimente în organizarea de evenimente festive, la punctul de lucru al societății, în scop economic.

În ceea ce privește motivarea în drept a contestației, petenta face trimitere la câteva articole din Codul de procedură fiscală (art. 213, 214, 260 și 261) referitoare la poprirea și sechestrul asigurător, ridicarea măsurilor asigurătorii, contestația la executare silită și termenul de contestare, prevederi legale care nu sunt incidente spetei supuse soluționării.

Astfel, temeiurile juridice pe care se sprijină contestația, nu reprezintă un argument de natură fiscală privind starea de drept, din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele de

inspecție fiscale în Decizia contestată, prin contestația formulată petenta limitându-se doar la a critica modul de stabilire a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, fără să indice în susținerea criticilor aduse, vreun temei legal incident speței și nerespectat de organele de inspecție fiscale.

În drept, speței supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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;[...].”

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit căroră:

„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.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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:

„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.”

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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 petenta 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 petentei.

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

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același 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.”

Deși prin contestație petenta indică un argument al stării de fapt – respectiv faptul nu exista dovezi concrete ca aceste alimente au fost utilizate în activitatea economică a societății, acesta nu este suficientă pentru a permite DGRFP Timișoara antămarea fondului cauzei, întrucât nu se prezintă nicio normă legală pentru care înțelege să conteste Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019 emisă de AJFP Hunedoara -AIF, prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă ...lei.

Se reține că petenta nu a prezentat documente sau mijloace de probă prin care să motiveze și să susțină contestația formulată împotriva

diferenței de impozit pe profit suplimentar și TVA stabilită suplimentar înscrise în decizia de impunere nr. F-HD .../24.04.2019, nu probează afirmațiile referitoare la faptul că achizițiile efectuate pe persoană fizică de la SC M SRL ar fi fost facute pentru evenimentele ce le-ar fi avut strict în familie și/sau acțiuni caritabile și/sau evenimente nefericite.

Cu toate că prin contestație petenta face mențiunea că: *”În probațiune: înscrisuri, expertiză contabilă”*, facem precizarea că nici cu ocazia depunerii contestației, aceasta nu a fost însoțită de înscrisuri, conform Referatului nr. ... din data de 19.06.2019 al AJFP Hunedoara - AIF, și nici ulterior nu a fost completată cu vreun înscris de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală.

Mai mult, efectuarea unei expertize „contabile”, nu are suport legal în condițiile în care conform Hotărârii nr. 13 din 19 martie 2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, cadrul profesional îl reprezintă expertiza fiscală, reglementată de actul normativ mai sus citat.

Învederăm că în condițiile în care, în cauză s-ar fi efectuat o expertiză contabilă și nu o expertiză fiscală reglementată de Hotărârea nr. 13/2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cauză se impune constatarea *nulității absolute* a expertizei contabile în situația în care pentru respectarea legalității procedurilor fiscale prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, cadrul profesional îl constituie expertiza fiscală, reglementată de actul normativ mai sus citat.

Față de cele prezentate, în considerarea prevederilor pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

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

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

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

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

se reține că în contestație petenta trebuie să indice, pe lângă motivele de fapt, și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea Arcom SRL, deși contestă suma totală de ...lei, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019, emisă de AJFP Hunedoara - AIF, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept și din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în Decizia contestată, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a depus contestația, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „ *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de societatea Arcom SRL, dîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019, și care vizează suma totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă ...lei.

Referitor la contestația înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr..../08.08.2019, formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și

penalități de întârziere nr. .../15.07.2019 și a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, ambele emise de AJFP Hunedoara - SFM Hunedoara.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - SFM Hunedoara, în temeiul art. 98 lit.c) și art. 173 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilei accesorii în sumă totală de ... lei.

De asemenea, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - SFM Hunedoara, în temeiul art. 98 lit.c) și art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilei penalități de nedeclarare sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă totală de ... lei.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019, respectiv Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, petenta susține că, motivat de faptul că s-a formulat contestație împotriva debitului principal la care nu s-a primit răspuns, accesoriile stabilite prin deciziile de mai sus sunt nelegale, apreciind concluziile privind debitul principal nelegale, acestea pornind de la o prezumție neîntemeiată pe înscrisuri sau alte probe, aspect care a condus la o interpretare eronată, și reținerea unor sume ce nu îi pot fii imputate.

Temeiurile juridice pe care se sprijină contestația, respectiv dispozițiile expres prevăzute la art. ... - Posibilitatea de contestare și art. 269 - Forma și conținutul contestației, din Codul de procedură fiscală, nu reprezintă un argument de natură fiscală privind starea de drept, din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în Deciziile contestate, prin contestația formulată petenta limitându-se doar la a critica modul de constituire a debitului principal, fără să indice în susținerea criticilor aduse, vreun temei legal nerespectat de organele fiscale.

Astfel, temeiurile juridice pe care se sprijină contestația, nu reprezintă un argument de natură fiscală privind starea de drept, din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în Decizia contestată, prin contestația formulată petenta limitându-se doar la

a critica modul de stabilire a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, fără să indice în susținerea criticilor aduse, vreun temei legal incident speței și nerespectat de organele de inspecție fiscale.

În drept, speței supuse soluționării îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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:[...]”.

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al 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, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit căror:

„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.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

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:

„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.”

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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 petenta 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 petentei.

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

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același 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.”

Se reține că prin contestație nu se indică niciun argument al stării de fapt, și nu se prezintă nicio normă legală incidentă speței, pentru care petenta înțelege să conteste Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, singurul motiv invocat fiind faptul că a fost formulată contestație împotriva debitului principal stabilit prin decizia de impunere nr. F-HD .../24.04.2019 în sumă totală de ...lei, din care ... lei reprezintă impozit pe profit și ...lei reprezintă TVA, debit considerat ca stabilit nelegal.

Mai mult, din analiza Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019, se constată că fac parte și accesorii care nu sunt aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar prin decizia de

impunere nr. F-HD .../24.04.2019, accesorii la care nu se face referire prin contestație.

De asemenea, având în vedere faptul că urmează să se pronunțe o decizie de respingere a contestației depuse de societatea X SRL, împotriva deciziei de impunere nr. F-HD .../24.04.2019 prin care a fost stabilită suplimentar suma totală de ...lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei reprezintă și TVA în sumă totală de ...lei, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul), rezultă că accesoriile calculate de organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - SFM Hunedoara sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea petentă.

Față de cele prezentate, în considerarea prevederilor pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

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

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

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

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

se reține că în contestație petenta trebuie să indice, pe lângă motivele de fapt, și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea Arcom SRL, deși contestă Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019 și Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, emise de AJFP Hunedoara - SFM Hunedoara, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept și din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în deciziile contestate, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a depus contestația, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile

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

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de societatea Arcom SRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019 care vizează suma de ... lei și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019 pentru suma de ... lei

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E:

- *Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HD .../24.04.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara - AIF, pentru suma totală de ...lei, reprezentând:*

- impozit pe profit: ... lei;
- TVA : ...lei.

- *Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea X SRL, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. .../15.07.2019 care vizează suma de ... lei și Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. .../15.07.2019, pentru suma de ... lei.*

- *Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .../24.04.2019 încheiată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, în legătură cu acest*

capăt de cerere, A.J.F.P. Hunedoara urmând a soluționa contestația petentei în condițiile legii.

- Prezenta decizie se comunică la:
 - Societatea X SRL ;
 - SFM Hunedoara;
 - A.J.F.P Hunedoara – AIF, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

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

...
DIRECTOR GENERAL