

DECIZIA nr. 1.716 din 26.02.2021
privind soluționarea contestației formulate de
Societatea .X. S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub
nr. .x./23.12.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .x./21.12.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./23.12.2020, cu privire la contestația formulată de Societatea .X. S.R.L., CUI ..., J..., cu sediul în .X., str. .X., nr. .x., cod poștal .x., jud. .X., formulată prin Cabinet avocat .X., în baza împuterniciei avocațiale nr. .x./07.12.2020.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de 07.12.2020 și înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./09.12.2020, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./21.10.2020, emisă de A.J.F.P. .X. – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./21.10.2020, comunicată societății prin poștă cu confirmare de primire în data de 27.10.2020, prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei, reprezentând:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a avut loc ședința de susținere orală a contestației, în acest sens organul de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a încheiat Minuta ședinței nr. .x./02.02.2021.

Constatând ca, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este învestită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, având în vedere următoarele argumente de fapt și de drept:

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .x2. lei aferente cheltuielilor cu amortizarea a unei mașini de ambalat, neacceptate ca deductibile de către organul de inspecție, Societatea .X. S.R.L. susține că după valorificarea mijlocului fix achiziționat de la .Y. S.R.L. societatea nu a mai calculat amortizări pentru acest mijloc fix, fiind scos din evidența mijloacelor fixe. În acest sens, societatea anexează la contestație registru inventar aferent lunii februarie și martie 2019.

În ce privește inexistența facturii fiscale nr. .x./30.04.2015 în original în contabilitatea societății, contestatara consideră că prin faptul că nu deține originalul facturii nu a încălcat prevederile art. 155 din Legea 571/2003 privind facturarea, în vigoare la data emiterii facturii susmenționate.

În ce privește nedeclararea de către furnizor a acestei achiziții și a TVA-ului aferent, societatea menționează că S.C. .Y. S.R.L. la data de 17.11.2020 a depus Declarația rectificativă 394 pentru perioada respectivă în conformitate cu prevederile OUG 84/2016. Astfel, societatea consideră că factura aferentă achiziției efectuate de la acest furnizor este conformă cu prevederile legislative de TVA și îndeplinește condițiile cerute de legea fiscală pentru a beneficia de deductibilitatea TVA.

În susținerea cauzei, societatea invocă jurisprudența CJUE în cauza C-368/09 „Pannon Gép Centrum”, susținând că deducerea TVA aferentă achizițiilor realizate este condiționată de îndeplinirea condițiilor materiale impuse de legislația de TVA, acestea sunt deținerea unei facturi conforme cu legislația de TVA și utilizarea bunurilor în scopul operațiunilor taxabile. Astfel, autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare în scopul de a determina dacă persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA, atâta timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că bunurile și serviciile au fost efectiv achiziționate în scopul activităților taxabile ale societății. Deci, atâta timp cât respectivele servicii sunt folosite de societate în operațiunile sale taxabile, nu se poate refuza dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor în cauză.

Societatea precizează că în baza principiilor de TVA, dreptul de deducere este conferit persoanelor impozabile chiar și în cazul unor achiziții de bunuri și servicii care nu au legatură directă și imediată cu tranzacțiile de vânzare pentru care TVA este deductibilă, dar pentru care costul acestor bunuri și servicii este inclus în costurile generale ale persoanei impozabile și prin urmare, sunt componente ale prețului bunurilor vândute de aceasta (cauzele C-465/03 „Kretztechnik”, C-16/00 „Cibo”, C-98/98 „Midland Bank”, C-408/98 „AbbeyNational”, C-437/06 „Securenta” și C-29/08 „AB SKF”).

În baza celor de mai sus, societatea consideră că TVA aferentă achiziției efectuată de la respectivul furnizor este deductibilă cu atât mai mult cu cât în situația de față legătura dintre acestea și vânzările efectuate de societate este directă și imediată (de exemplu echipamentele JCB achiziționate și livrate ulterior, așa cum rezultă din documentele atașate).

II. Față de aspectele contestate se reține că, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .X. au efectuat la .X. S.R.L. o acțiune de inspecție fiscală parțială vizând impozitul pe profit aferentă perioadei 01.01.2015-31.12.2019 și TVA aferentă perioadei 01.01.2015-30.06.2020, în baza avizului nr. .x./05.10.2020.

Constatările organelor de inspecție fiscală au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .x./21.10.2020, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere nr. .x./21.10.2020, prin care au fost stabilite în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x3. lei TVA.

Organele de control au constatat următoarele deficiențe:

- în baza facturii detinute în copie nr. 301/30.04.2015, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA aferentă achiziției unei mașini de ambalat. Totodată, în perioada 01.05.2015-31.12.2019 societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu amortizarea aferente acestei mașini în sumă totală de .x4. lei, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, bunul fiind valorificat în data de 12.02.2019 în baza Procesului verbal nr. .x.

- la calcularea profitului impozabil pentru anii 2018 și 2019, au fost considerate ca deductibile cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă totală de .x5. lei (.x6. lei pentru anul 2018 și .x7. lei pentru anul 2019).

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

1. Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă de .x8. lei (impozit pe profit în sumă de .x9. lei și TVA în sumă de .x3. lei).

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale suplimentare, în condițiile în care societatea nu a prezentat argumente de fapt și de drept și documente în susținerea contestației de natură să justifice o altă stare de fapt decât cea reținută în urma inspecției fiscale.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile și TVA aferentă achiziției unei mașini de ambalat în baza facturii nr. 301/30.04.2015, înregistrată în copie în evidența contabilă, pe următoarele motive:

- societatea detine factura de achiziție doar în copie;
- societatea nu a achitat contravaloarea mașinii furnizorului;
- furnizorul nu a declarat livrarea către societate, devenind ulterior inactiv;
- societatea a înregistrat și dedus cheltuieli cu amortizarea și după valorificarea mijlocului fix.

În susținerea cauzei, societatea .X. depune la contestație registrul inventar aferent lunii martie 2019 din care rezultă că mașina de ambalat nu figurează în evidența societății și în același timp susține că societatea nu a calculat și dedus amortizare după valorificarea acesteia prin licitație, iar în ceea ce privește TVA, susține că atâta timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că bunul a fost efectiv achiziționat în scopul activităților taxabile ale societății, autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare în scopul de a determina dacă persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA sau nu.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile legale prevăzute la art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabile până la data 31.12.2015:

„Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se

adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

„Art. 21. – (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

Cu privire la înregistrarea documentelor în evidența contabilă, Normele metodologice date în aplicarea Titlului I din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

„Art. 19

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

„Art. 21 al. 4 f)

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.”

Începând cu anul 2016 devin incidente prevederile art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 19. – (1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală”.

„Art. 25. – (1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, [...].”

Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin OMFP nr. 2634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, la pct. 27 precizează următoarele:

*„Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie **justificate cu documente originale**, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”*

În materia taxei pe valoarea adăugată în vigoare pentru anul 2015, sunt aplicabile prevederile legale stipulate la art. 146 alin. (1) și art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

„Art. 155. – (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei; [..].”

Cu privire la îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...] În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. [...]”

Din prevederile legale mai sus invocate rezultă că **pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină exemplarul original a facturii**, emisă în conformitate cu prevederile art. 155, iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, potrivit procedurii prevăzută mai sus.

De asemenea, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite**. Cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, nu sunt deductibile.

Din documentele existente în dosarul contestației rezultă că organele de inspecție fiscală nu au admis deductibilitatea TVA în sumă de .x3. lei, aferentă facturii nr. 301 din 30.04.2015, prin care societatea a achiziționat de la .Y. S.R.L. o mașină de ambalat la un preț de .x10. lei + TVA pe următoarele motive:

- societatea nu a prezentat originalul facturii sau copia conforma cu originalul nici cu ocazia controlului fiscal, nici cu ocazia depunerii contestației;
- societatea verificată nu a achitat factura până în prezent;
- furnizorul nu a declarat livrare către S.C. .X. S.R.L. și nu a cuprins TVA colectată în decontul de TVA.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a constatat că în baza acestei facturi, s-a înregistrat intrarea în patrimoniul societății a unui mijloc fix în valoare de .x10. lei, pentru care până la 31.12.2019 s-au înregistrat cheltuieli cu amortizare în sumă totală de .x4. lei, considerate cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, având în vedere motivele prezentate mai sus și de faptul că mașina de ambalat a fost valorificat în luna februarie 2019 de către organele de executare silită din cadrul A.J.F.P. .X., conform Procesului verbal nr. .x./12.02.2019, dar contribuabilul a continuat să înregistreze în contabilitate și să deducă fiscal cheltuielile cu amortizare.

În aceste condiții, echipa de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent perioadei 2015-2019.

Față de aceste aspecte, societatea susține că prin faptul că nu deține originalul facturii, nu a încălcat prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind

facturarea, în vigoare la data emiterii facturii, iar potrivit jurisprudenței europene, deducerea TVA aferentă achizițiilor realizate este condiționată de îndeplinirea condițiilor materiale impuse de legislația de TVA (acestea sunt deținerea unei facturi conforme cu legislația de TVA și utilizarea bunurilor în scopul operațiunilor taxabile), astfel, autoritățile fiscale nu pot impune condiții suplimentare în scopul de a determina dacă persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA, atâta timp cât există dovezi care în mod rezonabil atestă că bunurile și serviciile au fost efectiv achiziționate în scopul activităților taxabile ale societății.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea mașinii de ambalat, societatea susține că după valorificarea acesteia, societatea nu a mai calculat amortizări pentru acest mijloc fix, fiind scos din evidența mijloacelor fixe.

Cu privire la aceste aspecte prezentate, din documentele existente în dosarul contestației, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În privința deductibilității taxei pe valoarea adăugată:

Normele metodologice de aplicare a art. 146 din Codul fiscal prevăd foarte clar că justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original a facturii emise, acesta fiind o **condiție obligatorie** pentru exercitarea dreptului de deducere și nu o condiție suplimentară, așa cum susține eronat societatea. Astfel, informațiile obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, înscrisă pe factură, nu sunt suficiente pentru justificarea deducerii taxei, dacă nu sunt îndeplinite cele prevăzute de art. 146.

Societatea deși cunoștea punctul de vedere al organelor de control, nici în timpul inspecției, nici până la depunerea contestației nu a făcut demersuri de a solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, așa cum este specificat prin normele metodologice mai sus invocate: *În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.*

Din Hotărârea Curții Europene în cauza C-368/09 Pannon Gép Centrum Kft., invocat de societate, rezultă că factura inițială (originală), aflată în posesia petentului la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu există o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, **în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite** iar, înainte de adoptarea deciziei de autoritatea în cauză, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factură corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii respectivă, chiar dacă nu există o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anula factura inițială.

În speță, situația este diferită față de cauza invocată de societate, având în vedere că din dosarul contestației a rezultat că societatea nu deține o factură originală în baza căreia a dedus TVA, și nici nu a făcut demersuri de a

obține un duplicat al facturii, așa cum prevăd prevederile legale mai sus invocate, **nefiind astfel îndeplinite condițiile deducerii.**

Echipa de inspecție fiscală prin adresa nr. .x./21.12.2020 precizează că: *„deoarece din documentele contribuabilului și din informațiile obținute de echipa de inspecția fiscală privind furnizorul (lipsa informațiilor din factura privind tipul și caracteristicilor utilajului prin care acesta să poată fi identificat, a datei expedierii în condițiile în care factura a fost transmisă prin poștă, lipsa avizului de expediere sau a documentului de transport, faptul că factura nu a fost achitată și nu au fost întreprinse măsuri de încasare sau de solicitare a insolvenței de către furnizor, că furnizorul este declarat inactiv ca urmare a expirării sediului, nu a declarat livrarea prin D394 și nu a colectat TVA), nu s-a putut verifica îndeplinirea condițiilor de fond, prin urmare nu s-a acordat drept de deducere a TVA doar în baza copieii unei facturi”.*

Afirmația societății că furnizorul .Y. S.R.L. la data de 17.11.2020 a depus Declarația rectificativă 394 pentru perioada respectivă în conformitate cu prevederile OUG 84/2016, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că această declarație este informativă, nu are relevanță fiscală, deoarece datele din aceasta nu constituie bază în stabilirea obligațiilor fiscale evidențiate în fișa plătitorului, în speta nefiind vorba de depunerea decontului de TVA cod 300.

În ceea ce privește susținerea societății că după valorificarea mașinii de ambalat prin executare silită în luna februarie 2019, societatea nu a calculat amortizări:

În susținerea acestei afirmații, societatea anexează la contestație Registrul inventar emisă pe luna Martie 2019, din care rezultă că mașina de ambalat R126 nu figurează pe lista mijloacelor fixe.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de control au precizat că în perioada verificată, cheltuielile aferente acestei mașini de ambalat, înregistrate prin amortizare pe contul „681 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” sunt în sumă totală de .x4. lei. Astfel prin Notă contabilă 681=281, contribuabilul a diminuat nejustificat profilul impozabil și impozitul pe profit.

Totodată, prin adresa nr. .x./21.12.2020 organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

- din bilanțul contabil pentru anul 2018 s-a constatat că în anul 2018 a intrat un singur mijloc fix în valoare de .x11. lei, iar din registrul inventar pentru luna martie 2019, pg. 3, s-a rezultat că a fost achiziționat un camion Volvo, cu durata de amortizare de 4 ani, prima rată de amortizare luna ianuarie 2019, amortizare lunară în sumă de .x12. lei și amortizare totală pentru anul 2019 în sumă .x13. lei;

- în anul 2019 nu au fost intrări de mijloace fixe.

- conform bilanțului contabil pentru anul 2018 și 2019, în anul 2018 a fost înregistrată cheltuiala cu amortizarea în sumă de .x14. lei, iar în anul 2019 în sumă de .x15. lei.

Conform registrului inventar pentru luna martie 2019 (pg. 6), amortizarea lunară este de .x16. lei, rezultând amortizare totală pentru anul 2019

în sumă de .x17. lei (.x16. lei x 12 luni), față de care contribuabilul a înregistrat în contul 681 - Cheltuieli cu amortizarea în sumă de .x18. lei, din care în luna decembrie a fost înregistrată suma de .x19. lei.

Cu toate că din registrul inventar pentru luna martie 2019, anexat la contestație, rezultă că în luna martie 2019 mașina de ambalat nu este evidențiată și nu a fost calculată amortizare, cheltuiala cu amortizarea acestui mijloc fix a fost înregistrată în luna decembrie 2019 în bilanțul contabil a societății, luna în care s-a înregistrat cheltuiala cu amortizarea în sumă de .x19. lei (conform bilanței de verificare la 31.12.2019), în loc de .x16. lei amortizare lunară, așa cum rezultă din registrul inventar pentru luna martie 2019.

Ca urmare, în baza datelor din bilanțurile contabile pentru anii 2018 și 2019, din care rezultă că în anul 2019 nu a intrat în patrimoniu niciun mijloc fix amortizabil, valoarea cheltuielilor cu amortizarea nu putea să crească după luna martie 2019, în condițiile în care societatea a aplicat metoda de amortizare liniară pentru toate mijloacele fixe.

Astfel, a rezultat că deși acest mijloc fix a fost scos din evidența contabilă, a fost înregistrată amortizare și în anul 2019, prin Nota contabilă din luna decembrie 2019.

În raport de cele anterior prezentate se reține că societatea .X. S.R.L. nu a prezentat, nici cu prilejul formulării contestației, niciun document justificativ de natură să probeze cele afirmate, simplele afirmații neputând fi luate în considerare câtă vreme nu sunt însoțite de probe adecvate situației de fapt reclamate.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„Art. 276 - (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.**”*

Or, conform art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază*”, motiv pentru care societatea contestatoare avea obligația depunerii de probe/documente justificative de natură să dovedească situația de fapt reclamată prin contestația formulată, cu atât mai mult cu cât organele de inspecție fiscală au menționat expres lipsa documentelor justificative în susținere cu prilejul discuției finale cu contribuabilul, iar contribuabilul nu a formulat obiecțiuni față de constatările acestora.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că, deși contribuabilul avea posibilitatea să probeze cu documente justificative susținerile din contestație, nu a uzat de acest drept, nefăcând dovada exercitării dreptului de deducere a taxei și dovada faptului că după valorificarea mașinii de ambalat prin executare silită în luna februarie 2019, societatea nu a dedus cheltuieli cu amortizări.

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere.

2. Cu privire la impozit pe profit în sumă de .x20. lei aferent cheltuielilor cu impozit pe profit aferent anului 2018 și 2019:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin contestația înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./09.12.2019 societatea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr. .x./21.10.2020 emisă de organele de inspecție fiscale din cadrul A.J.F.P. .X. prin care s-au stabilit suplimentar obligații fiscale în sumă totală de .x1. lei din care impozit pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x3. lei.

Pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit în sumă de .x20. lei, societatea prin contestația depusă nu a formulat motive de fapt și de drept.

Aceste diferențe provin din faptul că în anul 2018 și 2019 societatea a dedus cheltuielile cu impozit pe profit în sumă de .x5. lei.

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază contestația; [...].”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

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

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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.”

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

dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”.

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că deși prin adresa înregistrată la A.J.F.P. .X. sub nr. .x./09.12.2020 societatea contestă totalul obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere nr. .x./21.10.2020, pentru bazele de impozitare stabilite pentru impozit pe profit în sumă de .x5. lei, societatea nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept în susținerea propriei cauze.

Prin urmare, având în vedere faptul că contestatarul nu aduce motive de fapt și de drept pentru nedatorarea impozitului pe profit stabilit de către organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .x./21.10.2020, **cu privire la impozit pe profit în sumă de .x20. lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), art. 146 alin. (1) și art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 12 [Titlul II] și pct. 44 [Titlul VI] din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 alin. (1) și art. 25 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 2.5 și pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, OMFP nr. 2634/2015, art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea, în parte, ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale

aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. .x./21.10.2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./21.10.2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., pentru obligațiile fiscale în sumă de **.x8. lei**, din care:

- .x9. lei impozit pe profit;
- .x3. lei TVA.

2. Respingerea, în parte, ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .x./21.10.2020, în ceea ce privește suma de **.x20. lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul .X.