

## **DECIZIE nr. 3378/11.09.2017**

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR\_DGR .../12.06.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG\_AIF .../07.06.2017, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR\_DGR .../12.06.2017, a procedat la soluționarea contestației depusă de

Societatea X S.R.L.

CUI: .....,

cu sediul în Hunedoara, str. ...nr. ..., jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... sub nr. HDH\_AIF .../23.05.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice ... sub nr. TMR\_DGR .../12.06.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara.

Suma totală contestată este în cuantum de **...lei** și reprezintă:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată.

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

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere nr. F-AR .../24.02.2017 fiind comunicată prin remitere sub semnătură la data de 06.04.2017)

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

**I.** Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actelor administrative fiscale atacate pentru următoarele motive:

În filele 2 - 4 ale contestației, reprezentantul legal al petentei citează dispoziții legale - care reglementează în special în domeniul procedurii fiscale, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

- din Titlul I “*Dispoziții generale*”, Cap. II “*Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale*” – art. 5 “*Aplicarea unitară a legislației*”, art. 6 “*Exercitarea dreptului de apreciere*”, art. 7 “*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*” și art. 13 „*Interpretarea legii*”;

- din Titlul III “*Dispoziții procedurale generale*”, Cap. V “*Administrarea și aprecierea probelor*” art. 55 “*Mijloace de probă*”, art. 72 “*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*” și art. 73 alin. (1) și (2) “*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*”;

- din Titlul VI “*Controlul fiscal*”, Cap. I „*Inspekția fiscală*”, art. 113 „*Obiectul inspekției fiscale*”, art. 1... „*Reguli privind inspekția fiscală*”.

La **pct. 1** din contestație (filele 4 – 9) petenta își prezintă argumentația în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar, respectiv:

Petenta arată că urmare Punctului de vedere înregistrat la AJFP ... sub nr. HDG\_REG ...cu privire la Proiectul de Raport de inspekție fiscală a depus un număr de 13 situații de lucrări, care în opinia sa, dovedesc faptul că sunt îndeplinite condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, dar organele de inspekție fiscală și-au însușit punctul de vedere doar pentru situația de lucrări „reabilitare termică sediu social etapa a treia – tâmplărie -...,31 lei”, referitor la celelalte situații reținând printre altele că nu au fost prezentate contracte de comodat și/sau închiriere pentru cele două apartamente de serviciu din R , respectiv nu s-a făcut dovada folosirii apartamentelor de serviciu de către personalul angajat al societății la R .

Referitor la aceste constatări, petenta arată următoarele:

1) Societatea X S.R.L., în calitate de comodatar, avea încheiate două contracte de comodat cu persoane fizice, respectiv :

- contractul de comodat încheiat cu ..., prin care comodantul a dat spre folosința comodatarului un apartament cu două camere situat în Municipiul R , str. ... , nr....., sc....., ap. ..., jud. Caraș – Severin;

- contractul de comodat încheiat cu ..., prin care comodantul a dat spre folosința comodatarului un apartament cu patru camere, situat în Municipiul R , ....., nr.1, bloc ..., ap....., jud. Caraș - Severin,

subliniind faptul că pentru cele două imobile petenta a achitat contravaloarea energiei electrice și a gazului metan; depune documente de plată, care în opinia sa, constituie „o dovadă în plus a faptului că, aferent veniturilor obținute de la clientul nostru SC T - R SA am efectuat cheltuieli ce sunt pe deplin deductibile”.

2) Petenta punctează faptul că cea mai mare parte a veniturilor obținute (...47 lei) sunt de la clientul SC T - R SA, ca urmare a executării contractelor

de prestări servicii nr. .../16.07.2014, nr. .../04.11.2015 și respectiv nr. .../02.02.2016 având ca obiect „demolarea și demontarea utilajelor și construcțiilor metalice aferente , lucrări de prestări servicii solicitate de beneficiar pe baza de comenzi”.

Urmare acestei stări de fapt, petenta consideră că se justifică necesitatea preluării în comodat a locuințelor în scopul cazării salariaților cu care are încheiate contracte individuale de muncă, în acest sens anexând contestației un număr de 15 «rapoarte per salariat» editate din aplicația REVISAL.

În consecință, petenta apreciază ca îndeplinite cerințele legale pentru exercitarea dreptului de deducere în ceea ce privește:

- înlocuire tâmplărie apartament serviciu R - ...,39 lei
- înlocuire ușă apartament serviciu R - ...,10 lei
- înlocuire uși apartament serviciu R - ...,30 lei
- înlocuire tâmplărie apartament serviciu R - ...,40 lei.

În legătură cu celelalte situații de lucrări anexate **Punctului de vedere** înregistrat la AJFP ... sub nr. HDG\_REG .... cu privire la Proiectul de Raport de inspecție fiscal, respectiv :

- lucrări zidărie și tâmplărie - perete Hala ... ..... lei
- lucrări zidărie și tâmplărie - perete Hala ... ... lei
- lucrări zidărie/montaj tâmplărie - vestiare proprii Secția Cuptoare Adânci - ..... lei
- lucrări zidărie și tâmplărie aluminiu - Hala aparataj ... - .... lei
- lucrări zidărie și tâmplărie aluminiu - Hala aparataj ... - .... lei
- lucrări zidărie și tâmplărie aluminiu - Hala aparataj .... - ...lei,

petenta arată că acestea au vizat lucrări de remediere la obiectivele aflate în patrimoniul SC T - R SA, lucrări ce au avut ca **scop remedierea unor distrugerii produse de SC X SRL**, în calitate de prestator, distrugerii datorate, în fapt, de starea precară a construcțiilor sau a părților de construcții și a vechimii acestora.

În acest sens, petenta face trimitere la prevederile art.4.4 din Contractul nr. .../16.04.2014 , art.8.1.6 din Contractul nr..../04.11.2015 și art. 8.1.4 din Contractul nr..../02.02.2016, care stipulează că petenta, în calitate de prestator, s-a obligat să suporte consecințele, de orice natură, ale executării necorespunzătoare ale obligațiilor asumate prin contracte, astfel că lucrările în cauză nu trebuiau refacturate către beneficiarul final al serviciilor de demolare, respectiv Societatea T R SA, așa cum, în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală la pag.32 din RIF.

Petenta, raportându-se la dispozițiile Codului fiscal în vigoare, precizează că condițiile care trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel:

În primul rând, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată

sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, **cu exemplarul original al facturii**, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la art. 155 din Vechiul Cod fiscal, respectiv la art. 319 Noul Cod fiscal.

În al doilea rând, trebuie respectate dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Vechiul Cod fiscal, respectiv la art. 297 alin. (4) lit. a) din Noul Cod fiscal, referitor la utilizarea achizițiilor **în folosul operațiunilor taxabile** ale persoanei impozabile.

În consecință, raportându-se la dispozițiile legale ale dreptului fiscal intern, petenta concluzionează că „a dovedit faptul că achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, astfel cum prevăd dispozițiile art. 145 Cod fiscal și pct.45 din Norme, iar facturile emise de furnizor conțin datele prezăzute ca fiind obligatorii de art. 155 alin.(5) Cod fiscal, situație în care am dovedit că operațiunile financiar contabile și fiscale îndeplinesc întru-totul condițiile de legalitate cât și de deductibilitate.”

Petenta subliniază faptul că „legea nu poate fi interpretată nici în sensul extinderii prevederii acesteia, nici în sensul restrângerii prevederilor acesteia (*lex dixit minus quam voluit*) și nici restrictiv (*lex dixit quam voluit*)”.

De asemenea, în opinia petentei, constatările organelor de inspecție fiscală sunt nelegale și în lumina principiului neutralității fiscale consacrat de legislația Comunității Europene și jurisprudența Curții Europene de Justiție, principiu în aplicarea căruia CJUE a statuat că „asupra tranzacțiilor de bunuri și servicii, taxa aplicată este proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc înainte de stagiul în care taxa este percepută definitiv”.

La **pct. 2)** din contestație (filele 9 – 11) petenta își prezintă argumentația în ceea ce privește **impozitul pe profit** stabilit suplimentar, respectiv:

a) Petenta prezintă succint constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv faptul că achizițiile de la firmele ...SRL Galați, ...SRL, ...SRL și ...SRL, nu îndeplinesc condițiile legale privind deductibilitatea acestora, respectiv nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, cu consecința majorării bazei impozabile privind impozitul pe profit și stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei.

În ceea ce privește argumentația pe care petenta înțelege să o invoce, reiterează argumentația prezentată la pct. 1) referitor la TVA lit. a), mai sus arătate, care în opinia sa confirmă faptul că “bunurile aprovizionate, inscrite in facturile emise de SC ...SRL Galați, SC ...SRL, SC ...SRL si SC ...SRL au fost utilizate in scopul realizării de venituri impozabile asa cum, de altfel, reiese din situațiile de lucrări anexate”.

b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .../lei aferent “așa ziselor

venituri încasate și neînregistrate, în sumă de ... ,05 lei, în baza contractului de cesiune de creanță cu SC X SRL”, petenta arată următoarele:

În fapt, prin contractul de cesiune de creanță încheiat la data de 10.03.2014, Societatea X SRL, în calitate de cedent și Societatea X SRL, în calitate de cesionar, s-a convenit ca debitorul-cedat Societatea T R SA să plătească cesionarului suma de ... lei, aceasta având ca izvor de drepturi contractul nr. .../25.03.2011 cu actul adițional nr.1/03.08.2011 și contractul nr. ...//08.07.2013, **incluzând și eventualele acte adiționale ulterioare** încheiate cu debitorul cedat.

Petenta precizează că la data încheierii contractului de cesiune de creanță, prețul cesiunii a fost de ... lei acesta fiind egal cu creanța cesionată.

Încasarea sumelor de la debitorul cedat a fost reflectată de către petentă în evidența sa contabilă, respectiv în contul contabil 462 «Creditori diverși». Raportându-se la această stare de fapt, petenta consideră că în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit că urmare a încheierii contractului de cesiune de creanță , «X ...SRL devine creditor în locul SC X SRL preluând dreptul de creanță al cesionarului, iar sumele încasate de la T R , reprezintă creanța cedată în contul său, respectiv venituri din activitatea curentă».

Petenta subliniază că omisiunea organelor de inspecție fiscală constă tocmai în faptul că „urmare a executării contractului de cesiune de creanță, X SRL are o obligație de plată fața de cedent, obligație care nu poate fi în niciun caz asimilată veniturilor, și implicit, impozitului pe profit.”.

De asemenea, petenta consideră că temeiul de drept indicat de organele de inspecție fiscală la pct.2.1.3 din decizia de impunere atacată, respectiv pct. 256 din OMFP 3055/29.10.2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, este eronat în condițiile în care la pct.e sunt stipulate alte venituri din exploatarea curentă, care cuprind veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate portiv legii, precum și alte venituri din exploatare.

Petenta indică temeiul aplicabil, în accepțiunea sa, respectiv pct. 190, al cărui conținut îl citează, suplimentar considerând incidente și incidente și dispozițiile pct.45 alin. (2), citat de asemenea.

În concluzie, petenta consideră că, organele de inspecție fiscală, în mod arbitrar, au avut luat în calcul “numai veniturile obținute de SC X SRL fără a avea în vedere și cheltuielile aferente creanței preluate de la SC X SRL.”

Pentru motivele expuse, petenta solicită admiterea contestației, cu consecința exonerării petentei de la plata obligațiilor fiscale stabilite în sarcina sa, respectiv impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Totodată, în temeiul art.276 alin.5 din Codul de procedură fiscală, societatea solicită susținerea orală a contestației, atât în ceea ce privește

aspectele de procedură, cât și cele de fond cuprinse în contestație, aceasta fiind realizată în data de 03.08.2017 conform minutei anexate în copie la dosarul cauzei.

**II.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

Perioada verificată: taxa pe valoarea adăugată 01.02.2014 – 31.08.2016, impozit pe veniturile microîntreprinderii 12.04.2013 – 30.09.2013, impozit pe profit 01.10.2013 – 31.12.2015 și impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice 12.04.2013 – 31.08.2016.

Urmare efectuării inspecției fiscale, referitor la obligațiile fiscale suplimentare contestate (impozit pe profit și TVA), organele de control au constatat următoarele:

În ceea ce privește **impozitul pe profit**:

Referitor la anul **2013**, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a declarat la autoritatea fiscală atât impozit pe veniturile microîntreprinderilor (...lei), cât și impozit pe profit (...lei), în condițiile în care avea obligația constituirii și declarării unui impozit pe profit în sumă de ...lei, conform art. 112<sup>6</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care în sarcina petentei s-a stabilit o diferență suplimentară privind impozitul pe profit în sumă de **...lei**.

Referitor la anul **2014**, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **...lei**, rezultat al următoarelor constatări:

- impozit pe profit în sumă de **...lei** care nu a fost declarat de petentă prin declarația 101 privind impozitul pe profit, încălcând prevederile art. 22 alin. (1) și alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 34 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- impozit pe profit în sumă de **...lei** stabilit urmare a neacordării scutirii pentru profitul aferent achiziției macaralei ..., model ..., în sumă de ...lei, deoarece în contractul de vânzare – cumpărare se stipulează faptul că anul de fabricație al acestuia este 2008, situație în care utilajul achiziționat nu reprezintă un mijloc fix nou pentru care să fie aplicabile prevederile art. 19<sup>4</sup> alin. (1) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- impozit pe profit în sumă de **...lei** aferent cheltuielilor în sumă totală de ... lei înscrise în facturile emise de Societățile ... SRL - Galați, ... SRL -

..., ...SRL - ... , ...SRL - Timiș, care nu sunt aferente veniturilor impozabile, pentru care petenta a prezentat situații de lucrări cu ocazia depunerii punctului de vedere înscris în adresa înregistrată la Inspekția Fiscală sub nr. .../28.03.2017, dar pentru care organele de control au stabilit că nu se justifică achiziția acestora;

- impozit pe profit în sumă de .../lei aferent veniturilor încasate și neînregistrate în sumă de ... ,05 lei urmare a încheierii contractului de cesiune de creanță din data de 10.03.2014 cu Societatea X SRL, în calitate de cedent, debitorul cedat fiind Societatea ...R SA (obiectul contractului constă în cesionarea creanței în sumă de ... lei).

Referitor la anul **2015**, organele de inspekție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de ...lei, rezultat din declarațiile înregistrate de petentă la autoritatea fiscală raportat la constatările organelor de control în ceea ce privește caracterul nedeductibil unor cheltuieli la calculul profitului impozabil, astfel:

- Suma de ...,68 lei reprezentând „plată parțială transport + cazare în Malta 7 nopți” înscrisă în factura nr. .../14.07.015 emisă de Societatea ...CO SRL Hunedoara, înregistrată în contul 625 „Cheltuieli de deplasare, detașare”, în situația în care petenta nu a prezentat documente justificative (deconturi justificative sau ordine de deplasare, fotocopii ale corespondenței cu partenerii/potențialii parteneri prin e-mail, cereri de comandă, invitații, diverse corespondențe privind unele negocieri, oferte, contracte încheiate etc.) care să confirme efectuarea deplasării în scop economic pentru susținerea activității (deplasare privind încheierea unor contracte sau pentru derularea unor contracte deja existente; extinderea afacerii pe noi piețe de desfacere a produselor; menținerea relațiilor comerciale etc.);

- Suma totală de ... lei înregistrată de petentă în contul 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare” reprezentând achiziții de materiale pentru fabricarea termopanelor de la Societățile ... SRL din ... și ... SRL Galați, pentru care petenta nu a justificat consumul materialelor achiziționate;

- Cheltuieli cu amortizarea (pentru perioada 01.05.2015 – 31.12.2015) în sumă totală de ...lei aferente pompei ...MS în condițiile în care în cuprinsul facturii de achiziție la denumirea cumpărătorului este înscrisă Societatea X SRL – CUI: ...și nu Societatea X SRL – CUI: .....

- În luna ianuarie 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă factura proformă nr. .../23.01.2015 emisă de ... SRL, ..., în valoare de ...,10 lei reprezentând reparație pompă. În data de 30.01.2015 societatea ... SRL emite factura nr. .../30.01.2015 reprezentând avans reparație pompă, factură pe care petenta nu o înregistrează în evidența contabilă. În luna martie 2015, ... SRL emite factura nr. .../04.03.2015 cu valoarea o (zero) reprezentând storno avans în valoare de ...,10 lei pe care petenta o înregistrează în data de 01.05.2015 în contul 628 „Cheltuieli privind serviciile executate de terți”. Astfel petenta a

înregistrat de două ori în evidența contabilă suma de ...lei în contul 628, atât în luna ianuarie 2015, prin înregistrarea facturii proforme, cât și în luna mai 2015 prin înregistrarea facturii nr. .../04.03.2015, fapt pentru care cheltuielile în sumă de ...lei sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În consecință, totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite de inspecția fiscală aferent anului 2015 este în sumă de ...lei, rezultând un profit impozabil în sumă de ...lei cu un impozit pe profit în sumă de ...lei.

În ceea ce privește *taxa pe valoarea adăugată*, urmare inspecției fiscale efectuate, s-a modificat baza impozabilă a TVA cu suma de 613.820 lei, rezultând o TVA suplimentară în sumă de ... lei, în considerarea următoarelor constatări:

- În considerarea faptului că petenta, în perioada verificată, era înregistrată în scopuri de TVA în regim normal de taxă, dar în evidența contabilă TVA a fost evidențiată și declarată în sistem tva la încasare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA deductibilă și colectată, în regim normal de taxă, în baza jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor care au stat la baza întocmirii lor, rezultând o diferență suplimentară de TVA de plată în sumă de ... lei;

- În perioada iulie 2014 – iulie 2016, petenta a dedus o TVA în sumă totală de ...lei aferentă unor materiale pentru fabricarea termopanelor (profile, tocure, praguri aluminiu, balamale cercevele, mânere, rulouri și plase insecte etc.), precum și tâmplărie PVC și aluminiu achiziționate, de la 7 (șapte) firme: ... SRL, ... SRL, ... SRL, ...SRL, ...SRL, ... SRL, ... SRL.

În vederea determinării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat o notă explicativă d-nei. ..., în calitate de împuternicit al administratorului, aceasta precizând că:

„O parte din materiale au fost folosite pentru modernizarea halei aflate în proprietatea societății, o altă parte s-a folosit la construcțiile din incinta sediului social în vederea extinderii suprafeței construite pentru ca în viitor să poată fi desfășurată activitatea de reparații mașini și utilaje. Aceste materiale au fost înregistrate pe cheltuieli însă am solicitat situații de lucrări. Până la data prezentei nu s-au prezentat situații de lucrări.”

Raportând aceste susțineri la evidența financiar contabilă a petentei, organele de inspecție fiscală au constatat că hala la care se face referire a fost achiziționată în luna mai 2016, iar materialele achiziționate pentru fabricarea termopanelor de la cele cinci societăți au fost achiziționate și date în consum anterior achiziției acesteia.

Referitor la „construcțiile din incinta sediului social”, rezultă că organele de control s-au deplasat la sediul social al petentei, identificând un imobil (casa) și un garaj în construcție compartimentat pentru autoturisme al căror proprietar este administratorul societății petente. Investițiile din anul 2015 au fost efectuate

la sediul social deși petenta nu desfășoară nicio activitate economică și nu obține venituri din activitatea de reparații mașini pe care să le fi înregistrat în contabilitate.

În consecință, referitor la achizițiile efectuate de la ... SRL, ... SRL, ... SRL, ...SRL, ...SRL, ... SRL, ... SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de ... lei deoarece aceste achiziții nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Pentru diferența de ...lei reprezentând TVA deductibilă (...lei - ... lei) în condițiile în care petenta a prezentat în punctul de vedere depus ulterior discuției fiscale, situații de lucrări privind utilizarea acestor materiale termopan la diverse obiective, identificate cu ocazia inspecției fiscale, s-a confirmat deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

- Suma de ... lei reprezentând TVA pentru care petenta și-a exercitat de două ori dreptul de deducere a TVA, (înscrisă în facturile emise de societatea ... SRL), organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a TVA.

- De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... /30.04.2015 de către ... SRL reprezentând achiziție pompă, în condițiile în care numele cumpărătorului și codul de înregistrare fiscală sunt ale societății X SRL și nu ale societății X SRL.

- Factura nr. .../01.09.2015 emisă de petentă către firma ... SRL cu o TVA colectată în sumă de ... lei, a fost înregistrată de petentă în jurnalul de vânzări fără a înscrie TVA colectată, încălcând astfel dispozițiile art. 134<sup>2</sup> alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în Hunedoara, str. ...nr. ..., jud. ... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. .../2013, are cod unic de înregistrare ....., cont bancar deschis la Banca ...SA - ...și are ca obiect principal de activitate „Recuperarea materialelor reciclabile sortate” – cod ... 3832.

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

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

În cuprinsul contestației formulate, petenta în filele 2 – 4 arată că obligația fiscală reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar „nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor Legii nr. 207/2015

privind Noul Cod de procedură fiscală”, citând normele legale pe care le consideră incidente – enumerate în cuprinsul prezentei la pag. 2.

Cu ocazia susținerii orale a contestației reprezentantul petentei a solicitat aplicarea dispozițiilor art. 49 lit. c) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv constatarea nulității parțiale a Deciziei de impunere contestate – solicitare cuprinsă în contestație – determinată de „cauzele atât de viciate că ar fi determinat neemiterea sa”, referindu-se în mod expres la contractul de cesiune de creanță analizat de inspecția fiscală.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 49

*Nulitatea actului administrativ fiscal*

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

*(...)*

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

De asemenea sunt incidente și dispozițiile Ordinului nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„2. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 269 din Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației*

*(...)*

*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.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

Pe cale de consecință, referitor la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor citate în contestație, respectiv:

art. 5 *“Aplicarea unitară a legislației”*

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

art. 6 *“Exercitarea dreptului de apreciere”*

*„ (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor*

împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.  
(...)

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*”

art. 7 *“Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal”*

„1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*”

art. 13 *„Interpretarea legii”*

„(1) *Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.*”

art. 55 *“Mijloace de probă”,*

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

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

b) *solicitarea de expertize;*

c) *folosirea înscrisurilor;*

(...)

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

art. 72 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile”*

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

art. 73 alin. (1) și (2) *“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”;*

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

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.*”

art. 113 *„Obiectul inspecției fiscale”,*

„(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către*

*contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*(...)*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;”*

*art. 1... „Reguli privind inspecția fiscală”,*

*„ (5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”,*

se reține că inspecția fiscală a respectat normele legale de mai sus, în considerarea următoarelor:

Din analiza prevederilor legale invocate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijlocele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală, în vederea clarificării situației de fapt, au analizat:

- documentele financiar contabile puse la dispoziție de către împuternicitul administratorului societății, d-na. ..., care la finalul inspecției fiscale a dat și semnat o declarație conform art. 1... alin. (7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, privind faptul că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative și financiar - contabile ale societății;
- informațiile solicitate terților conform prevederilor art.58 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv societăților T - R SA, ... SRL (adresele emise de A.J.F.P. ... înregistrate sub nr. HDG AIF nr.../11.11.2016 și nr.../11.11.2016);
- declarațiile depuse de petentă în perioada verificată, urmare cărora au rezultat neconcordanțe între sumele înscrise în Declarațiile 300 - Decont de TVA depuse pe perioada februarie 2014 - iunie 2016 și

- sumele înscrise în jurnalele de cumpărări/vânzări întocmite de societate pe perioada februarie 2014 - iunie 2016, implicațiile fiscale fiind stabilirea de diferențe suplimentare privind TVA de plată;
- datele înscrise în bilanțurile contabile depuse de petentă la organul fiscal teritorial comparativ cu datele înregistrate în balanțele de verificare încheiate la finele anilor 2013, 2014 și 2015;
  - declarațiile 101 privind impozitul pe profit pe anii 2013 și 2014 depuse de petentă la organul fiscal teritorial, raportat la balanțele de verificare încheiate la data de 31.12.2013 și 31.12.2014, cu consecința stabilirii unor diferențe suplimentare privind impozitul pe profit nedeclarate la organul fiscal teritorial;
  - reprezentantei societății contestatare i-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat, fapt demonstrat de notele explicative date pe parcursul inspecției fiscale;
  - prezentarea punctului de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală la Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... (conform Cap. VI „Discuția finală cu contribuabilul/ plătitorul” din RIF), urmare căruia s-a modificat impozitul pe profit înscris în proiectul de raport de inspecție fiscală, în sensul diminuării acestuia.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au apreciat relevanța stărilor de fapt fiscale, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, dreptul la apărare al societății petente nefiind îngrădit conform celor expuse supra, iar acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

Mai mult, în ceea ce privește invocarea art. 49 lit. c) din Noul Cod de procedură fiscală – invocat fără respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sancțiunea fiind decăderea din termen, învederăm petentei că și în situația în care ar fi respectat termenul de 45 de zile reglementat de legiuitor la art. 270 din același act normativ, sancțiunea nulității ca efect al unei „grave și evidente erori” nu a fost demonstrat de către petentă; de altfel chiar în cuprinsul contestației (pag. 2 – 4) petenta s-a limitat doar la a cita articole din Noul Cod de procedură fiscală, fără însă a le corela cu starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, ignorând să indice, în mod punctual, atât din procedura generală, cât și din procedura inspecției fiscale, argumentele sale care ar putea demonstra o posibilă încălcare a legislației fiscale care să se încadreze în sintagma „gravă și evidentă eroare”.

Referitor la excepția de procedură invocată de petentă raportat la contractul de cesiune de creanță, în condițiile în care atât în contestație, cât și cu ocazia susținerii orale a contestației, consemnată în Minuta din 03.08.2017, petenta a prezentat motivele sale, învederăm că în cuprinsul prezentei decizii vor fi analizate toate capetele de cerere, această motivare urmând a fi avută în vedere în considerentele deciziei de soluționare a contestației.

În concluzie, deoarece nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

## **B. Asupra fondului cauzei**

**B1.** În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

**B1.1.** *Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unor achiziții de materiale pentru fabricarea tâmplăriei tip termopan*, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei aferentă unor achiziții de materiale pentru fabricarea tâmplăriei tip termopan, de la următorii parteneri comerciali:

- .....SRL Galați, punct de lucru ...
- ... SRL loc....
- ... SRL loc....
- ...SRL ...
- ...SRL Timiș
- .....SRL Hunedoara
- ... SRL.

Din totalul sumei de ...lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de ... lei deoarece aceste achiziții nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În drept, până în anul 2015, inclusiv, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.145 alin.(2) lit.a):

„ART. 145

(...)

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

- a) *operațiuni taxabile;*

*ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*,

respectiv prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

*„ART. 297*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 299*

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

Din prevederile legale de mai sus rezultă ca în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să facă dovada îndeplinirii mai multor condiții de formă și de fond. Astfel, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, respectiv art. 319 din Noul Cod fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerilor petentei din contestația formulată și a constatărilor organului fiscal, rezultă următoarele:

- în perioada iulie 2014 – iulie 2016, petenta a dedus o TVA în sumă totală de ...lei aferentă unor materiale pentru fabricarea tâmplăriei tip termopan (profile, tocuri, praguri aluminiu, balamale cercevele, mânere, rulouri și plase insecte etc.), precum și tâmplărie PVC și aluminiu, de la 7 (șapte) firme: ... SRL, ... SRL, ... SRL, ...SRL, ... SRL, ... SRL;

- în vederea verificării destinației achizițiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă reprezentantului societății petente, d-na. ..., conform căreia „O parte din materiale au fost folosite pentru modernizarea halei aflate în proprietatea societății, o altă parte s-a folosit la construcțiile din incinta sediului social în vederea extinderii suprafeței construite pentru ca în viitor să poată fi desfășurată activitatea de reparații mașini și utilaje.”;

- referitor la justificarea reprezentantei petentei, organele de control au constatat că din evidența financiar contabilă a petentei a rezultat că **hala** în cauză a fost achiziționată în luna mai 2016, iar materialele achiziționate pentru fabricarea termopanelor de la cele cinci societăți au fost achiziționate și date în consum până la achiziția acesteia, adică anterior achiziției de către petentă a halei;

- referitor la „**construcțiile din incinta sediului social**”, urmare deplasării la sediul social al petentei, organele de control au identificat un imobil (casa) și un garaj în construcție compartimentat pentru autoturisme al căror proprietar este administratorul societății petente. Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că investițiile din anul 2015 au fost efectuate la sediul social deși petenta nu desfășoară nicio activitate economică și nu obține venituri din activitatea de reparații mașini pe care să le fi înregistrat în contabilitate;

În *procedura de soluționare a contestației*, petenta a uzat de dispozițiile art. 276 din Noul Cod de procedură fiscală, depunând noi documente, astfel:

În considerarea faptului că în RIF ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, organele de inspecție fiscală, urmare analizării punctului de vedere prezentat de societatea petentă, au reținut printre altele că nu au fost prezentate contracte de comodat și/sau închiriere pentru cele două apartamente de serviciu din R , respectiv nu s-a făcut dovada folosirii apartamentelor de serviciu de către personalul angajat al societății la R , cu ocazia formulării contestației, petenta a depus, în fotocopie, două contracte de comodat încheiate cu persoane fizice, astfel:

■ contract de comodat încheiat între ..., în calitate de comodant și societatea petentă, în calitate de comodată, având ca obiect darea spre folosință

a apartamentului situat în Municipiul R , str. ..., nr....., sc....., ap....., jud. Caraș – Severin și

■ contract de comodat încheiat între ..., în calitate de comodant și petentă, în calitate de comodat, având ca obiect darea spre folosință a apartamentului situat în Municipiul R , ....., nr....., bloc ..., ap....., jud. Caraș – Severin, precizând că pentru imobilele preluate în comodat, a achitat contravaloarea energiei electrice și a gazului metan (conform fișei contului contabil 605 “Cheltuieli cu energia și apa”), anexând contestației facturi emise de furnizorii de utilități și dovada plății electronice a contravalorii acestora, conform chitanțelor emise Banca ...- Sucursala Hunedoara.

În cele două contracte de comodat depuse, s-a stipulat ca și obligație în sarcina comodatului – societatea petenta, că:

„f) orice îmbunătățiri aduse imobilului sunt suportate de către comodat și la expirarea prezentului contract rămân în proprietatea comodantului”

De asemenea, la contestația formulată petenta anexează fișa contului 4111.00006 analitic T —R , care în opinia sa, demonstrează că a obținut cea mai mare parte din venituri de la această firmă, cu care a avut încheiate următoarele contracte de prestări servicii:

- nr. .../16.07.2014
- nr..../04.11.2015 și
- nr. .../02.02.2016,

având ca obiect demolarea și demontarea utilajelor și construcțiilor metalice aferente, lucrări de prestări servicii solicitate de beneficiar pe baza de comenzi, care justifică astfel și necesitatea preluării în comodat a locuințelor în scopul cazării salariaților petentei cu care are încheiate contracte individuale de muncă înregistrate în Registrul de evidență a salariaților (REVISAL), anexând contestației un număr de 15 «rapoarte per salariat» editate din aplicația REVISAL.

În legătură cu situațiile de lucrări anexate *Punctului de vedere* prezentat la Proiectul de RIF, care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală (12 situații de lucrări), petenta face trimitere la art.4.4 din Contractul nr. .../16.04.2014, art.8.1.6 din Contractul nr..../04.11.2015 și art. 8.1.4 din Contractul nr.../02.02.2016, anexate în fotocopie, conform cărora petenta, în calitate de prestator, s-a obligat să suporte consecințele, de orice natură, ale executării necorespunzătoare ale obligațiilor asumate prin contracte, astfel că lucrările în cauză nu trebuiau refacturate către beneficiarul final al serviciilor de demolare, societatea T R SA.

Referitor la documentele și argumentele prezentate de petentă în procedura de soluționare a contestației, acestea nu demonstrează faptul că achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, din următoarele motive:

- petenta nu are declarat la Oficiul Registrului Comerțului punct de lucru în localitatea R , în care se află situate apartamentele luate în comodat;
- petenta X S.R.L. nu a făcut dovada folosirii apartamentelor de serviciu de către personalul său, la R ;
- în condițiile în care petenta nu conduce o evidență cantitativ valorică a gestiunii de materiale - cont 3021 – „Materiale auxiliare”, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea identificării materialelor achiziționate de la cele cinci societăți (...lei) în cele 12 situații de lucrări întocmite, al căror cuantum este de ...,17 lei;
- cele 12 situații de lucrări în sumă de ...,17 lei efectuate în regie proprie nu au fost înregistrate în evidența financiar contabilă (cont 231, cont 722) a petentei;
- cele două situații de lucrări care privesc lucrări de zidărie, izolație termică și tâmplărie la Hala din Hunedoara, str. ..., nr...., nu reprezintă documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, deoarece sunt efectuate într-o perioadă ulterioară analizei efectuate de inspecția fiscală;
- cele șase situații de lucrări privesc lucrări de remediere și renovare a unor spații interioare, căi de acces sau casa scărilor urmare a acțiunilor de demolare efectuate care au necesitat lucrări de remediere și renovare, lucrări care nu au fost refacturate către beneficiarul final T SA R .

Referitor la cele două contracte de comodat încheiate în data de 15.04.2013, între petenta X SRL și persoanele fizice ...și ..., respectiv Fișa contului 605 “Cheltuieli cu energia și apa” împreună cu 9 facturi de utilități - energie și gaz aferente celor două apartamente și dovada plății electronice a contravalorii acestora, ulterior formulării contestației, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza acestor documente conform dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, astfel fiind respectat principiul contradictorialității, se rețin următoarele:

Între cheltuielile cu utilitățile înregistrate în ct.605, potrivit fișei contului 605 listată pe perioada 30.01.2014-01.01.2017 (anexată la contestație) și cheltuielile înregistrate în ct.605 în balanțele de verificare întocmite de societate și prezentate în timpul inspecției fiscale, au rezultat următoarele neconcordanțe astfel:

- în anul 2014, în fișa contului 605 “Cheltuieli cu energia și apa” sunt înregistrate cheltuieli în sumă de ...,62 lei, iar în balanța de verificare întocmită la decembrie 2014 cheltuielile înregistrate în ct.605 sunt pe tot anul în valoare de ...,62 lei;

- în anul 2015 în fișa contului 605 “Cheltuieli cu energia și apa” sunt înregistrate cheltuieli în sumă de ...,91 lei, iar în balanța de verificare întocmită la decembrie 2015 cheltuielile înregistrate în ct.605 sunt pe tot anul în valoare de ...,52 lei;

- în perioada ianuarie-august 2016 în fișa contului 605 “Cheltuieli cu energia și apa” sunt înregistrate cheltuieli în sumă de ...,19 lei, iar în balanța de verificare întocmită la august 2016 cheltuielile înregistrate în ct.605 sunt pe toată perioada în valoare de ...,71 lei;

Pe cale de consecință, în considerarea celor mai sus expuse, rezultă că deși petenta deține facturi care confirmă că a achitat energia și gazul, respectiv documente de plată (chitanțe ATM) pentru cele două apartamente, potrivit evidenței contabile prezentate de societate în timpul inspecției fiscale acestea nu sunt înregistrate în contabilitatea societății. Mai mult, Fișa contului 605 “Cheltuieli cu energia și apa” prezentată de petenta la contestație nu corespunde cu valoarea contului 605 înregistrată în contabilitatea societății, astfel că, documentele prezentate nu constituie mijloace de probă care să confirme faptul că achizițiile efectuate de petentă au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale Societății X SRL, datorită neînregistrării acestora în evidența contabilă a petentei.

De asemenea, în cele patru situații de lucrări în regie proprie prezentate de societate la apartamentele de serviciu din R , str.....nr.1, bloc ..., ap....., jud. Caraș - Severin și str....., nr...., sc...., ap. ...., jud. Caraș - Severin, care fac obiectul contractelor de comodat prezentate în procedura de soluționare a contestațiilor, ambele încheiate în data de 15.04.2013, sunt înscrise lucrări de tâmplărie desfășurate în perioada iulie 2013-iunie 2014, după cum urmează:

- înlocuire tâmplărie apartament serviciu R - ...,39 lei, lucrări desfășurate în perioada iulie-august 2013

- înlocuire ușă apartament serviciu R — ...,10 lei, lucrări desfășurate în luna noiembrie 2013;

- înlocuire uși apartament serviciu R — ...,30 lei, lucrări desfășurate în luna ianuarie 2014;

- înlocuire tâmplărie apartament serviciu R — ...,40 lei, lucrări desfășurate în perioada aprilie-iunie 2014;

Astfel, analizând cronologia achizițiilor efectuate de petentă vis-a-vis de data efectuării lucrărilor la apartamentele de serviciu din R , se reține că achizițiile de materiale termopane de la firmele ...SRL Galați, ... SRL, ...SRL, ...SRL, ...SRL au fost efectuate în perioada iulie 2014 - iulie 2016, deci ulterior desfășurării lucrărilor de tâmplărie termopan efectuate la apartamentele de serviciu din R (iulie 2013-iunie 2014), stare de fapt care infirmă ipoteza că achizițiile de materiale termopane au fost utilizate pentru operațiuni taxabile

realizate de societate, în considerarea principiului general de drept *tempus regit actum*.

Învederăm că legiuitorul a dat posibilitatea prezentării ca „*probă*” a oricărui element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, care nu este interzis de lege, organele fiscale administrând mijloacele de probă prin coroborarea și aprecierea acestora, ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege conform dispozițiilor art. 55 “*Mijloace de probă*” din Noul Cod de procedură fiscală.

Astfel, pe lângă prezentarea contractelor de comodat și a situațiilor de lucrări, petenta trebuia să justifice efectuarea montajului și execuția acestor lucrări în regie proprie cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă care demonstrează că a deținut personal specializat în astfel de activități; conform informațiilor din bazele de date ANAF în perioada desfășurării acestor lucrări iulie 2013 - iunie 2014 petenta avea 4 angajați încadrați pe funcțiile de muncitor necalificat la demolarea clădirilor, mecanic utilaj, sudor manual cu flacără de gaze, operator tiere, calificări care nu confirmă faptul că petenta are angajați, persoane specializate pentru aceste lucrări în regie proprie (montaj termopane), situație în care petenta nu deține probe referitoare la montajul acestor materiale termopan și la locul unde acesta au fost executat.

De asemenea, subliniem faptul că, deși petenta a adus în probațiune cele două contracte de comodat pentru apartamentele de serviciu din R , nu a prezentat și alte documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte că angajații societății X SRL sunt cazați în aceste apartamente (de ex. copie viză flotant, cartea imobilului completată la zi etc.).

Referitor la cele 6 situații de lucrări în valoare totală de ...,08 lei care au vizat lucrări de remediere la obiectivele aflate în patrimoniul societății T —R SA, LUCRĂRI ce au avut ca scop remedierea unor distrugerii produse de X SRL, în calitate de prestator, se rețin următoarele:

În contractele de prestări servicii nr. .../16.07.2014, nr. .../04.11.2015 și nr. .../02.02.2016 încheiate între T – ...S, în calitate de beneficiar și petenta X SRL, în calitate de prestator a fost stipulată clauza ca prestatorul se obligă „să suporte consecințele, de orice natură, ale executării necorespunzătoare a obligațiilor sale”.

Conform celor trei contracte, obiectul acestora constă în lucrări de demolare și demontare a utilajelor și construcțiilor metalice aferente (contractele de prestări servicii nr. .../16.07.2014 și nr. .../02.02.2016), respectiv lucrări de prestări servicii solicitate de beneficiar pe bază de comenzi (contractul nr. .../04.11.2015).

În ceea ce privește *răspunderea părților*, în contracte este stipulat faptul că:

*„Părțile se obligă să depună maximă diligență pentru executarea corespunzătoare a obligațiilor contractuale. În cazul neexecutării sau executării necorespunzătoare a obligațiilor decurgând din prezentul Contract, partea în culpă va avea răspundere contractuală în conformitate cu art. 1350 Cod civil” – clauză similară în cele trei contracte, fiind de asemenea, stipulată și plata unor daune-interese compensatorii, precum și la daune interese moratorii raportat la „valoarea prestației neexecutată în termenul scadent sau executată necorespunzător”.*

Dispozițiile Codului civil - art. 1350, invocat în cele trei contracte, reglementează răspunderea contractuală, astfel:

*„ART. 1.350*

*Răspunderea contractuală*

*(1) Orice persoană trebuie să își execute obligațiile pe care le-a contractat.*

*(2) Atunci când, fără justificare, nu își îndeplinește această îndatorire, ea este răspunzătoare de prejudiciul cauzat celeilalte părți și este obligată să repare acest prejudiciu, în condițiile legii.*

*(3) Dacă prin lege nu se prevede altfel, niciuna dintre părți nu poate înlătura aplicarea regulilor răspunderii contractuale pentru a opta în favoarea altor reguli care i-ar fi mai favorabile.”*

În consecință, clauza pe care petenta o invocă în contestație - prestatorul se obligă „să suporte consecințele, de orice natură, ale executării necorespunzătoare a obligațiilor sale” – se impune a se raporta la noțiunea de răspundere contractuală astfel cum este înscrisă în contract, respectiv cum este definită și reglementată de legiuitor. Astfel, în situația în care prestatorul nu și-a executat/și-a executat în mod defectuos obligațiile pe care și le-a asumat prin contractat, în raportul dintre părți se impunea aplicarea regulilor răspunderii contractuale. Ori, la dosarul cauzei nu se regăsește vreun document de natura mijloacelor de probă, din care să rezulte că beneficiarul ar fi adus la cunoștința prestatorului, faptul că acesta din urmă nu și-ar fi efectuat obligația ce derivă din obiectul contractelor sau a executat-o într-un mod necorespunzător.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că X SRL are încheiate cu T R SA comanda nr.../16.03.2015 pentru reparare fațadă sală aparataj și comanda nr. .../03.10.2014 pentru executare de lucrări de tencuire, zugrăvire, evacuare moloz, lucrări pe care petenta le-a executat, facturat și înregistrat în contabilitate, reprezentând operațiuni impozabile în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată pentru care societatea colectează TVA prin aplicarea cotei standard de 24%.

Învederăm însă că situațiile de lucrări sunt semnate doar de prestatorul SC X SRL și nu de beneficiarul T R . Din lecturarea contractelor de prestări servicii rezultă că aceste lucrări nu fac obiectul contractelor și nici nu sunt recunoscute de client, nefiind semnate de acesta.

Această stare de fapt este consemnată chiar de Dl. Director Delapeta Mircea Tiberiu conform Minutei din 03.08.2017, existentă în original la dosarul cauzei, în care urmare întrebării organelor de inspecție fiscală „cum dovediți că T a refuzat recepționarea lucrărilor”, acesta a precizat în mod expres că „nu există documente, T fiind o firmă cu capital rusec; această decizie este una de management, conducerea firmei asumându-și aceasta, în scopul colaborării permanente și viitoare cu acest client.”

Astfel, pentru a justifica lucrările de montaj termopane efectuate de petentă pentru clientul T R , petenta nu a prezentat la dosarul cauzei Procese verbale de recepție care să probeze efectuarea lucrărilor respective, acceptarea de beneficiar a lucrărilor, respectiv alte documente din care să rezulte că au fost efectuate lucrări în regie proprie, state de salarii din care să rezulte că a încadrat personal salariat specializat în construcții, situație în care în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că se impunea refacturarea acestor lucrări către SC T —R SA.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile/bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, se reține că în condițiile în care petenta nu deține documente justificative care să fundamenteze aspectele contestate, respectiv nu dovedește că pretențiile sale respectă prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.../2012, irevocabilă, într-o speță similară, susținerile sale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că „*efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective*”.

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

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, respectiv art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectul prezentei, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au stabilit că bunurile/serviciile facturate nu au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective sare, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza C-516/14 Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* care la paragraful 46 dispune:

*„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din ... iulie 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International*, C-...4/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”*

Învederăm că analiza acestei cauze s-a efectuat și în considerarea jurisprudenței naționale, respectiv decizii pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, astfel:

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

- prin Decizia nr.../12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor

dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.../2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr..../14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.../16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

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

Rezultă așadar, cu puterea evidenței că, în interpretarea dată de instanța supremă normei legale care reglementează în domeniul exercitării dreptului de deducere a TVA, aceasta statuat în mod constant că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei de exemplu „serviciul să fie prestat” implicând prezentarea dovezilor care confirmă realitatea prestării serviciilor, respectiv achiziția bunurilor în folosul operațiunilor taxabile.

Înalta Curte, în mod constant a reținut că doar dovedirea existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nu conferă dreptul celei din urmă de a deduce TVA-ul aferent plății făcute pentru aceste servicii, în lipsa probării unei legături directe între serviciul prestat și operațiunile impozabile ale entității juridice care contractează aceste servicii, acestea trebuind a fi efectuate

în folosul respectivelor operațiuni impozabile pe care le derulează cel ce beneficiază de prestarea de servicii achiziționată.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme starea de fapt din contestația formulată, documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme faptul că achizițiile efectuate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale Societății X S.R.L., având în vedere că documentele prezentate de aceasta (în etapa de soluționare a contestației) nu confirmă susținerile sale în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, efectuarea lucrărilor în regie proprie, precum și utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile a achizițiilor de bunuri și servicii efectuate, pretențiile sale apar ca nefondate în raport cu normele legale incidente cauzei, prezentate în cele ce preced.

În ceea ce privește sarcina probei în raportul juridic de drept fiscal, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Învederăm că jurisprudența constantă a Curții de Apel ... referitor la acest aspect este în sensul că „reclamanta (...) trebuie să dovedească cu documente întocmite în concordanță cu legea, fiecare operațiune în parte, respectiv corectitudinea aplicării scutirii” (n.n. în cazul de față corectitudinea exercitării dreptului de deducere a TVA) – a se vedea Sentința civilă nr. .../26.03.2015 pronunțată de Curtea de Apel ... în dosarul nr..../ 108/2014.

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

***B1.2.. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând TVA suplimentară rezultată din diferența de ... lei stabilită suplimentar și ... lei analizată la pct. B1.1 din prezenta decizie , se rețin următoarele:***

În fapt, urmare inspecției fiscale în sarcina petentei s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă totală de ... lei reprezentând TVA suplimentară ca o consecință a următoarelor:

- în perioada verificată, petenta era înregistrată în scopuri de TVA în regim normal de taxă, dar în evidența contabilă TVA evidențiată și declarată a fost în sistem tva la încasare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA deductibilă și colectată, în regim normal de taxă, în baza jurnalelor de cumpărări și vânzări și a documentelor care au stat la baza întocmirii lor, rezultând o diferență suplimentară de TVA de plată în sumă de ... lei;

- petenta și-a exercitat de două ori dreptul de deducere a TVA, (înscrisă în facturile emise de societatea ... SRL) pentru suma de ... lei reprezentând TVA;

- petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... /30.04.2015 de către ... SRL reprezentând achiziție pompă, în condițiile în care numele cumpărătorului și codul de înregistrare fiscală sunt ale societății X SRL, afiliată petentei, și nu ale societății X SRL;

- factura nr. .../01.09.2015 emisă de petentă către firma ... SRL cu o TVA colectată în sumă de ... lei, a fost înregistrată de petentă în jurnalul de vânzări fără a înscrie TVA colectată.

Prin contestația formulată, X S.R.L. contestă suma totală a TVA suplimentară stabilită - ... lei -, dar pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar urmare constatărilor enumerate mai sus, nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nedepunând vreun document în probațiune și neinvocând vreun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor fiscale.

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

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază”.*

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

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

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :*

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

Incidente speței sunt și prevederile **art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

*„ART. 276 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Deși X S.R.L. a contestat suma totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin decizia de impunere atacată, nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

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 prevederile art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei:*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

*Obiectul probei și mijloacele de probă:*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă,*

*prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:*

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

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

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/...06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere, motiv pentru care în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei.

**B2.** În ceea ce privește impozitul pe profit

**B2.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... aferent unor achiziții de materiale pentru fabricarea tâmplăriei tip termopan, în sumă de ... lei – în anul 2014 și respectiv ... lei în anul 2015,** se rețin următoarele:

În fapt, petenta a înregistrat ca și cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, suma de ... lei ( în anul 2014) și respectiv ... lei (în anul 2015) reprezentând achiziții de materiale pentru fabricarea tâmplăriei tip termopan, de la următorii parteneri comerciali:

- ... SRL Galați, punct de lucru ...
- ... SRL loc. ...
- ... SRL loc. ...
- ... SRL ...
- ... SRL Timiș
- ... SRL Hunedoara
- ... SRL.

În drept, până în anul 2015, inclusiv, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

**- art.19 alin.(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 alin.1**

*„(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.”*, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*„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.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că 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, iar 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.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.4 lit.f)** din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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.”*

Așadar, în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal se încadrează și cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii.

Referitor la acest temei legal, pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

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

Astfel, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

Noțiunea de document justificativ este reglementată de Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

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

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

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

Așadar, cheltuielile cu achizițiile de bunuri pot diminua masa impozabilă a profitului numai în condițiile în care bunurile achiziționate sunt de certă necesitate contribuabilului în vederea desfășurării activității producătoare de venituri.

Din analiza contestației formulată rezultă că petenta a precizat că motivele pe care înțelege să le invoce sunt aceleași pe care le-a prezentat la capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă unor achiziții de materiale, capăt de cerere care a fost detaliat în cuprinsul prezentei la pct. **B1.1.**

Pe cale de consecință, în condițiile în care starea de fapt a fost analizată raportat la mijloacele de probă prezentate de petentă atât în timpul inspecției fiscale, cât și în procedura de soluționare a contestației, nerezultând că achizițiile efectuate de petentă au fost în scopul utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă, *mutatis mutandis*, că aceste cheltuieli nu au fost efectuate nici în scopul realizării de venituri impozabile, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă că neîntemeiată în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Învederăm că în același sens este și practica instanței naționale, respectiv Decizia nr. ...77/06 mai 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care a statuat că:

*„Ori, pentru a se putea aprecia că documentele pot fi luate în calculul deductibilității, conform dispozițiilor art. 21 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 (Codul fiscal) ele trebuie să justifice efectuarea unei activități utile societății comerciale.*

*În lipsa acestora, nu se poate stabili cărei operațiuni au fost folosite respectivele achiziții de produse cum de altfel a observat și expertul de specialitate în aprecierea posibilității deducerii TVA.”*

**B2.2. Referitor la suma de .../lei reprezentând impozit pe profit aferent unor venituri încasate și neînregistrate de petentă urmare a încheierii unui contract de cesiune de creanță,** se rețin următoarele:

În fapt, aferent perioadei 31.03.2014 – 01.07.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit diferență de venituri impozabile în sumă de ... ,05 lei reprezentând venit din activitatea curentă urmare a contractului de cesiune de creanță încheiat la data de 10.03.2014 între Societatea X SRL, în calitate de cedent, Societatea X SRL, în calitate de cesionar și Societatea T R SA, în calitate de debitor cedat.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„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.”*

coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

*“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.”*

Din prevederile legale invocate se retine ca profitul impozabil se determina ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

La pct.190 din O.M.F.P.nr.3055/2009 privind Reglementările Contabile conforme cu Directivele Europene, se prevede:

*"190. - (1) Creanțele preluate prin cesionare se evidențiază în contabilitate la costul de achiziție (articol contabil 461 "Debitori diverși" = 462 "Creditori diverși"). Valoarea nominală a creanțelor astfel preluate se evidențiază în afara bilanțului (contul 809 "Creanțe preluate prin cesionare").*

*(2) În cazul achiziției unui portofoliu de creanțe, costul de achiziție se alocă pentru fiecare creanță astfel preluată.*

*(3) În cazul în care cesionarul recuperează de la debitorul preluat o sumă mai mare decât costul de achiziție al creanței față de acesta, diferența dintre suma încasată și costul de achiziție se înregistrează la venituri (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct) la data încasării.*

*(4) În cazul în care cesionarul cedează creanța față de debitorul preluat, acesta recunoaște în contabilitate la data cedării:*

*a) o cheltuială (contul 654 "Pierderi din creanțe și debitori diverși"), dacă costul de achiziție al creanței cedate este mai mare decât prețul de cesiune al acesteia; sau*

*b) un venit (contul 758 "Alte venituri din exploatare"/analitic distinct), dacă prețul de cesiune al creanței cedate este mai mare decât costul de achiziție al acesteia."*

#### *"8.10.1. Venituri*

*252. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.*

*(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.*

*(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".*

*253. - (1) Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende.*

*(2) Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite."*

Codul Civil din 17 iulie 2009 republicat, cu modificările și completările ulterioare (LEGE nr. 287/2009):

#### *"ART. 1.566*

##### *Noțiune*

*(1) Cesiunea de creanță este convenția prin care creditorul cedent transmite cesionarului o creanță împotriva unui terț.*

*(...)*

#### *ART. 1.567*

##### *Felurile cesiunii*

*(1) Cesiunea de creanță poate fi cu titlu oneros sau cu titlu gratuit.*

*(2) Dacă cesiunea este cu titlu gratuit, dispozițiile prezentei secțiuni se completează în mod corespunzător cu cele din materia contractului de donație.*

*(3) Dacă cesiunea este cu titlu oneros, dispozițiile prezentului capitol se completează în mod corespunzător cu cele din materia contractului de vânzare-cumpărare sau, după caz, cu cele care reglementează orice altă operațiune*

juridică în cadrul căreia părțile au convenit să se execute prestația constând în transmiterea unei creanțe.

ART. 1.572

*Creanțe viitoare*

(1) În caz de cesiune a unei creanțe viitoare, actul trebuie să cuprindă elementele care permit identificarea creanței cedate.

(2) Creanța se consideră transferată din momentul încheierii contractului de cesiune.

ART. 1.578

*Comunicarea și acceptarea cesiunii*

(1) Debitorul este ținut să plătească cesionarului din momentul în care:

a) acceptă cesiunea printr-un înscris cu dată certă;

b) primește o comunicare scrisă a cesiunii, pe suport hârtie sau în format electronic, în care se arată identitatea cesionarului, se identifică în mod rezonabil creanța cedată și se solicită debitorului să plătească cesionarului. În cazul unei cesiuni parțiale, trebuie indicată și întinderea cesiunii.

(2) Înainte de acceptare sau de primirea comunicării, debitorul nu se poate libera decât plățind cedentului.

(3) Atunci când comunicarea cesiunii este făcută de cesionar, debitorul îi poate cere acestuia să îi prezinte dovada scrisă a cesiunii.

(4) Până la primirea unei asemenea dovezi, debitorul poate să suspende plata.

(5) Comunicarea cesiunii nu produce efecte dacă dovada scrisă a cesiunii nu este comunicată debitorului.”

Conform normelor legale mai sus citate rezultă că cesiunea de creanță este operațiunea prin care creditorul (cedent) transmite în mod voluntar, cu titlu oneros sau cu titlu gratuit, dreptul de creanță unei alte persoane(cesionar) care devine creditor în locul său și va putea încasa de la debitor creanța cedată.

Sediul materiei în ceea ce privește **cesiunea de creanță** este Codul civil, art. 1566 și următoarele, legiuitorul definind cesiunea de creanță ca fiind convenția prin care creditorul cedent transmite cesionarului o creanță împotriva unui terț.

Conform art. 1567 din Codul civil dacă cesiunea este cu titlu gratuit, așa cum este în cauza de față conform documentelor existente la dosarul cauzei, dispozițiile secțiunii privind cesiunea de creanță din Codul civil se completează în mod corespunzător cu cele din materia contractului de donație, situația în care invocăm art. 1.011 alin. (1) din Codul civil care stipulează:

“(1) *Donația se încheie prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute.*”, ori în cauză contractul de cesiune de creanță nr. .../ 10.03.2014 este emis sub semnătură privată.

La art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează potrivit legii contabilității și reglementărilor contabile aplicabile fiecărei categorii de persoane conform prevederilor legale.

Contabilizarea contractelor de cesiune, a creanțelor la cesionar (persoana care a preluat creanța) trebuie făcută în funcție de clauzele specifice fiecărui contract. Prin cesiunea de creanță, dreptul de creanță al cedentului se transmite cesionarului pentru valoarea nominală a creanței. Transmiterea creanței are loc la data încheierii contractului, dacă nu se prevede altfel. Odată cu prețul de creanță cesionarul dobândește toate drepturile, accesoriile și garanțiile de orice natură ale creanței cesionate.

Se reține astfel că, cesiunea creanțelor este o vânzare, iar în contabilitatea societății care a preluat creanța (cesionar) se va înregistra preluarea acesteia ca un activ la valoarea nominală.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- la data de 10.03.2014 a fost încheiat contractul de cesiune de creanță nr. .../ 10.03.2014 între Societatea X SRL, în calitate de cedent, Societatea X SRL, în calitate de cesionar și Societatea T R SA, în calitate de debitor cedat, obiectul contractului constând în:

„cesiunea creanței în sumă de ... lei de către SC X SRL în favoarea SC X SRL.

Creanța cesionată are ca izvor de drepturi Contractul nr. ... din 25.03.2011 și Actul adițional nr. .../03.08.2011 și Contractul nr. ...//08.07.2013, incluzând și eventualele acte adiționale ulterioare încheiate cu DEBITORUL CEDAT.”

- în cuprinsul contractului de cesiune de creanță nr. .../ 10.03.2014, este înscris prețul cesiunii ca fiind de ... lei, fiind de asemenea stipulat și faptul că „Orice plată făcută de către debitorul cedat către cedent după notificarea prezentei cesiuni, va fi considerată plată nedatorată și nu îl va elibera pe debitorul cedat față de cesionar cu privire la plata sumei cesionate.”

- contractul de cesiune de creanță din 10.03.2014 poartă ștampila Societății T R SA, în calitate de debitor cedat, însoțită de o semnătură, împreună cu sintagma „De acord”;

- documentele reprezentând Contractul nr. ... din 25.03.2011 cu Actul adițional nr. .../03.08.2011 și Contractul nr. ...//08.07.2013 în care are izvor

creanța cesionată – conform obiectului contractului nr. .../ 10.03.2014 - nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, nefiind prezentate nici în procedura de soluționare a contestației;

- urmare contractului de cesiune de creanță nr. .../ 10.03.2014, în perioada 31.03.2014 - 01.07.2014, Societatea X SRL a încasat de la T R SRL, prin contul bancar deschis la Banca ... .. România, sume în valoare totală de ... ,05 lei, înregistrate în debitul contului 5121 și creditul contului 462 - Creditori diverși;

- în condițiile în care prețul de cesiune de creanță stipulat în contractul nr. .../ 10.03.2014 este de ... lei, X SRL a încasat o valoare mai mare cu ... lei;

- la contractul de cesiune încheiat X SRL nu a prezentat organelor de control nicio anexă sau fișa clientului T R S.A întocmită de Societatea X SRL care să cuprindă facturile de livrare emise de Societatea X SRL către Societatea T R SA, respectiv să justifice suma înscrisă în contractul de creanță încheiat între cele două părți.

Conform H.G. nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare se rețin următoarele:

*“Art. 3. - Începând cu data de 1 noiembrie 1999, se interzice utilizarea altor documente de compensare în afara celor prevăzute în regulamentul de compensare aprobat prin prezenta hotărâre.*

*De la aceeași dată, pentru facturi cu valori mai mari de 100 milioane lei, compensarea datoriilor neplătite la termenele scadente se va realiza numai în conformitate cu prevederile regulamentul de compensare aprobat prin prezenta hotărâre, iar pentru suma reprezentând contravaloarea facturilor mai mici de 100 milioane lei, inclusiv compensarea reciprocă între contribuabili, persoane juridice, se poate efectua și în afara cadrului instituțional creat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999, dar pe baza aceluiași formulare”.*

Din actele normative precitate se reține că între persoanele juridice compensarea datoriilor se efectuează exclusiv pe baza documentelor de compensare prevăzute de Regulamentul de compensare aprobat prin H.G. nr. 685/1999 (adică, pe bază de ordin de compensare, document cu regim special care constituie document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării – art. 11 din Regulament).

Învederăm că singurul document deținut de petentă este contractul de cesiune încheiat în data de 10.03.2014, X SRL neprezentând alte documente

justificative aferente contractului de cesiune (de exemplu procese verbale de compensare, facturi) în vederea identificării cheltuielilor aferente creanței preluate conform contractului.

Susținerea petentei că organele de inspecție fiscală au avut un mod „subiectiv și arbitrar” de analiză a situației fiscale în sensul că „au luat în calcul numai veniturile obținute de SC X SRL fără a avea în vedere cheltuielile aferente creanței preluate de la SC X SRL” nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a contestației, pentru următoarele motive:

- raportul juridic de drept privat născut ca urmare a contractului de cesiune de creanță nr. .../ 10.03.2014 între cele trei firme: Societatea X SRL, în calitate de cedent, Societatea X SRL, în calitate de cesionar și Societatea T R SA, în calitate de debitor cedat, influențează raportul juridic de drept fiscal dintre petenta X SRL și statul român, prin autoritatea fiscală, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit, impozit care își are sediul materiei în legislația fiscală;
- deși petenta X SRL susține că are o obligație de plată față de cedent - X SRL, societate afiliată petentei, acesta nu a prezentat documente justificative din care rezulte cuantumul acestei obligații la data încheierii contractului de cesiune de creanță;
- în vederea compensării sumelor încasate de Societatea X SRL de la Societatea T R SA cu obligația de plată față de cedentul X SRL - persoană afiliată petentei, aceasta avea obligația întocmirii unor procese verbale de compensare și a prezentării acestora autorității fiscale.

Subliniem faptul că în Minuta încheiată în data de 03.08.2017, urmare precizării de către petentă a faptului că obligația de plată a sa față de cedent este reprezentată de „prețul cesiunii, care este același cu valoarea cesiunii de creanță, de ... lei”, organele de inspecție fiscală solicitând „a se avea în vedere cele consemnate în balanța de verificare întocmită de petentă, reflectate inclusiv în Anexa nr. 6 la RIF, fiind evidențiate în contul 462 „Creditori diverși”, fiind în sold și la momentul prezent, actul neafectând nici veniturile, nici cheltuielile societății. (...) petenta avea posibilitatea și obligația legală, ca începând din anul 2014 să clarifice regimul fiscal al acestei cesiuni.”, argumente față de care petenta a înțeles să reitereze normele legale indicate în contestație din Ordinul nr. 3055/2009, fără a arăta în concret, nici în timpul susținerii orale a contestației, nici ulterior, regimul fiscal al acestei cesiuni; cu atât mai mult cu cât obiectul cesiunii este ... lei (rezultat al unor contracte care nu au fost prezentate de petentă), iar pentru creanțele viitoare, conform Codul civil, „*actul trebuie să cuprindă elementele care permit identificarea creanței cedate.*”, în contract fiind stipulat doar că obiectul său include și “eventualele acte adiționale

încheiate cu debitorul cedat.”

Având în vedere prevederile legale citate și faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se reține ca petenta datorează bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar urmare a încasării sumei de ... ,05 lei de la SC T S A R , suma încasată reprezentând venituri din activitatea curentă conform prevederilor Ordinului nr.3055/2003 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

**B2.3. Referitor la celelalte constatări ale inspecției fiscale care au condus la stabilirea impozitului pe profit în sumă totală de ... lei aferent perioadei verificate, 01.10.2013 – 31.12.2015, se rețin următoarele:**

În fapt, deși a contestat impozitul pe profit în totalitate, singurele argumente au fost cele prezentate la pct. B2.1 și B2.2, pentru restul constatărilor inspecției fiscale care au determinat stabilirea în sarcina sa a impozitului pe profit (detaliat la pct. II. Al prezentei decizii), nu a invocat vreun motiv de fapt și/sau de drept.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

*Forma și conținutul contestației*

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

*(...)*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„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;”*

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: „(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au

*stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

***Sarcina probei***

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250*

***Obiectul probei și mijloacele de probă***

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 73*

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, 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. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din 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 deduse judecării.

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

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 cererea petentei, în sensul că petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petenta să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță urmează a se pronunța o soluție de respingere a contestației ca nemotivată.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în

baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și b) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE :**

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată.

- **respingerea ca nemotivată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../31.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../31.03.2017 de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.
- AJFP ... – Inspecție Fiscală,

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

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

DIRECTOR GENERAL,