

DECIZIA nr. 1610 din 2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de societatea **.X. S.R.L.**,
înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./05.01.2017 și nr. .x./10.04.2017 și
reînregistrate sub nr. .x./14.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de către Serviciul Juridic, prin adresa nr. .x./14.06.2018 cu privire la Decizia civilă nr. .x./2018 pronunțată de Curtea de Apel Târgu-Mureș, rămasă definitivă, prin care s-a dispus anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. 70/1060 din 12.05.2017 emise de D.G.R.F.P. Brașov - Serviciul soluționare contestații 2 și obligarea D.G.R.F.P. Brașov la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016 de către S.C. .X. S.R.L., RO..., J.../.../..., cu sediul în .X., .X., bl. .x., ap. .x., cod poștal .x., jud. .x., reprezentat convențional prin Cabinet avocat .Y., având sediul profesional în .X., str. .X., nr. .x., bl. .x., ap. .x., jud. .x., în baza împuternicirii nr. .x./2016.

Obiectul contestațiilor, înregistrate la A.J.F.P. .x. sub nr. .x./12.12.2016 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./06.03.2017 îl constituie următoarele acte administrative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .X./07.11.2016, emisă de A.J.F.P. .x. – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .X./07.11.2016 și comunicată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire în data de 21.11.2017 cu adresa nr. HRG_AIF .x./16.11.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de **.x1. lei**, după cum urmează:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei stabilită suplimentar de plată.

- Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc .X. și comunicată contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire în data de 25.01.2018, prin care s-au stabilit obligații de plată accesorii în sumă totală de .x4., din care societatea contestă suma de **.x5.** reprezentând accesorii aferente TVA.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul soluționare contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a încheiat Minuta nr. .x./10.02.2017.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, conform căruia: *„În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. .X. S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x., vizând aceeași categorie de obligații fiscale și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. Brașov, se va proceda la conexarea dosarelor.

Având în vedere faptul că organele de control au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .x. sesizare cu privire la posibilitatea ca deficiențele constatate urmare a inspecției și care au stat la baza stabilirii obligațiilor suplimentare de plată, să întrunească elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, prin Decizia nr. 70/1060 din 12.05.2017 D.G.R.F.P. Brașov - Serviciul soluționare contestații 2 a dispus suspendarea soluționării contestațiilor formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016 și Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Decizia organului de soluționare a fost contestată în instanță de către societate în dosarul nr. .x./2017, solicitând anularea Deciziei nr. 70/1060/2017 și reluarea procedurii administrative de soluționare pe fond a contestației administrative împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016.

Prin Decizia civilă nr. .x./2018, Curtea de Apel Târgu-Mureș a decis admiterea recursului formulat de S.C. .X. S.R.L. împotriva Sentinței nr. .x. din 2017 pronunțată de Tribunalul .x. și a dispus casarea în tot a sentinței atacate și în rejudecare a admis acțiunea în contencios administrativ formulată de această societate în contradictoriu cu pârâta D.G.R.F.P. Brașov.

Astfel, instanța de revizuire a anulat decizia nr. 70/1060 din 2017 emisă de D.G.R.F.P. Brașov – Serviciul soluționare contestații 2 prin care s-a suspendat soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. și a obligat pârâta la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016.

Prin urmare, procedura administrativă de soluționare a contestației va fi reluată în conformitate cu prevederile art. 277 alin. (3) din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru suma totală de .x6., reprezentând:

- .x7. TVA;
- .x2. lei impozit pe profit;
- .x5. accesorii aferente TVA.

Constatând că motivele care au determinat suspendarea nu mai subzistă și că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov va relua procedura administrativă, în conformitate cu Decizia civilă nr. .x./2018 emisă de Curtea de Apel Târgu-Mureș.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestațiile formulate și înregistrate la A.J.F.P. .x. sub nr. .x./12.12.2016 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG1 .x./06.03.2017 societatea contestatară .X. S.R.L. solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .X./07.11.2016, emisă de A.J.F.P. .x. – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .X./07.11.2016 și a Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, emisă de Serviciul Fiscal Orășenesc .X., ca fiind nelegale și neîntemeiate, susținând următoarele:

A. Referitor la aspecte procedurale:

- avizul de inspecție fiscală emisă în data de 22.09.2016 cu data începerii inspecției de 23.09.2016 i s-a comunicat societății la data de 29.09.2016, contrar art. 101 alin. (1) și art. 102 alin. (1) lit. b) din Codul de procedură fiscală;

- la data la care societatea a primit avizul de inspecție fiscală, deja a primit și înștiințarea pentru discuțiile finale;
- inspecția fiscală nu a aplicat noile prevederi din Codul de procedură fiscală, în special cu privire la art. 6 care reprezintă o noutate în ce privește exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal.

B. Aspecte privind netemeinicia și nelegalitatea constatărilor și măsurilor dispuse de organele fiscale:

- organul de inspecție fiscală nu a aplicat noile prevederi din Codul de procedură fiscală, în special cu privire la art. 6 care reprezintă o noutate în ce privește exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal;

- nu s-au avut în vedere obiectul de activitate al societății și proveniența veniturilor pe care le-a realizat pentru a putea achita serviciile prestate și bunurile livrate din partea societăților .Z. S.R.L. și .V. S.R.L., doar faptul că la sediul celor două firme nu s-a găsit nicio persoană nu reprezintă că achizițiile de piese de schimb, ulei de motor și un număr de 36 bucăți de anvelope de marcă pentru cele trei camioane sunt fictive;

Obiectul tranzacțiilor reprezintă piese de schimb și anvelope, iar societatea le-a păstrat piesele uzate și anvelopele în proporție de 80% în ideea că vor refolosi aceste produse (ex. anvelopele vor fi reșapate).

Contestatară arată că obiectul de activitate al societății este transport intern și internațional, susținând că dispune de 3 autocamioane și 3 remorci care anual circulă pe drumurile europene circa 380.000 km, astfel în perioada 2010 – 2015 au mers peste 2.000.000 km.

- nici una din cele două firme nu erau inactive sau în faliment, iar faptul că administratorii celor două firme furnizoare erau din Ungaria, nu constituie motiv de anulare a deductibilității;

- toate tranzacțiile aveau un scop economic, depunând ca și anexe la această contestație, toate facturile de livrare a bunurilor și serviciilor achiziționate de la cele două firme;

- nu constituie elemente obligatorii ale facturii potrivit legislației de TVA menționarea datelor privind expediția: data, ora, semnătura de primire, datele de identificare ale delegatului, numărul de înmatriculare ale autovehiculelor cu care au fost transportate bunurile, seria și numărul avizelor de însoțire a mărfii, nefiind incluse la art. 155 din Codul fiscal;

- împrejurarea existenței unor cercetări în curs sau suspiciuni cu privire la conduita fiscală a furnizorilor nu poate determina *de plano* concluzia unui comportament fiscal inadecvat în ceea ce privește societatea contestată. Astfel, la momentul efectuării achizițiilor de la furnizorii în cauză, societatea nu avea cunoștință despre operațiunile pretins frauduloase sau intenționate. Or, în condițiile în care societatea a achiziționat cu bună credință bunurile și serviciile de la furnizori și a respectat dispozițiile legale sub aspectul documentării corespunzătoare a acestor operațiuni (facturi conforme pentru bunurile achiziționate, avize/devize și situații de lucrări), nu există niciun temei legal pentru sancționarea societății de către organele fiscale pentru fapte pretins nelegale săvârșite de terți necunoscuți și la care nu a luat parte societatea sub nicio formă;

- societatea are disponibile fișe de funcționare a echipamentelor achiziționate, care însă nu au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, iar unele bunuri (de exemplu, biomasa) au făcut obiectul unor livrări ulterioare, supuse TVA. Astfel, este evidentă utilizarea achizițiilor efectuate în folosul operațiunilor taxabile și în consecință păstrarea deducerii TVA aferentă achizițiilor respective;

- conform principiului proporționalității, în implementarea de măsuri naționale autoritățile fiscale nu trebuie să meargă mai departe decât ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele în cadrul Directivei de TVA. În cazul societății contestată, deși legislația națională respectă prevederile Directivei de TVA, autoritățile fiscale ar merge mai departe decât obiectivul Directivei de TVA, contrar principiului proporționalității, în cazul refuzării dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții efectuate în scopul activității taxabile;

- societatea are drept integral de deducere și indiferent de tipul achiziției realizate (locală sau intracomunitară) această ar fi impozabilă pe teritoriul României iar bunurile/serviciile achiziționate au fost utilizate în operațiunile taxabile realizate (respectiv vânzare rumeguș și lemn) fără avantaj fiscal creat la nivelul societății;

- diferitele operațiuni în cauză au avut loc între părți între care nu există o relație de afiliere și mai mult, au fost efectuate în cadrul unor schimburi comerciale obișnuite;

În susținerea contestației societatea invocă jurisprudența CJUE în cazurile C-277/14, C-255/02, C-285/11, C-439/04, C-80/11, C-142/11, C-368/09, C-162/07, C-108/99 și C-185/13.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./07.11.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x. a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .X./07.11.2016 emisă pentru societatea .X. S.R.L., prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x7. TVA stabilită suplimentar de plată.

Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017 s-au stabilit dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .x5. pentru perioada 25.06.2013 – 06.01.2017.

Din constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .X./07.11.2016, rezultă următoarele diferențe stabilite suplimentar:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de .x2. lei, perioada supusă verificării este 01.01.2010 – 30.06.2016, după cum urmează:

Pentru anii 2010, 2011 și 2012:

– organul fiscal nu a constatat diferențe care să influențeze bazele de impunere.

Pentru anul 2013:

– .x8. – cheltuieli nedeductibile, reprezentând achiziții de bunuri și servicii.

Pentru anul 2014:

– .x9. – cheltuieli nedeductibile, reprezentând achiziții de piese de schimb.

Pentru anul 2015:

– .x10. – cheltuieli nedeductibile, reprezentând achiziții de piese de schimb.

Pentru anul 2016:

– .x11. – cheltuieli nedeductibile, reprezentând achiziții de piese de schimb.

2. Referitor la TVA în sumă de .x7.:

– TVA nedeductibilă în sumă de .x7. este aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la societățile .Z. S.R.L. și .V. S.R.L.

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

1. Referitor la aspectele procedurale invocate de societate

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de societatea contestată privind încălcarea regulilor de către organele de inspecție privind desfășurarea controlului și neaplicarea noilor prevederi ale Codului de procedură fiscală atrag nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată societatea .X. S.R.L. solicită constatarea nulității deciziei de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016, invocând nerespectarea regulilor privind desfășurarea controlului inopinat și neaplicarea noilor prevederi din Codul de procedură fiscală cu privire la exercitarea dreptului de apreciere.

Invocând prevederile art. 101 alin. (1) și art. 102 alin. (1) lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestatara susține că avizul de inspecție fiscală se comunică cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale.

Societatea susține că inspecția a început la data de 23.09.2016, avizul de inspecție fiind comunicată la data de 29.09.2016, astfel nu a fost respectat termenul de 15 zile. Totodată recunoaște că în anumite situații inspecția poate să înceapă și fără comunicarea avizului dar în acele situații nu este necesar emiterea avizului, iar dacă s-a emis, trebuia respectat termenul de comunicare.

De asemenea, petenta arată că după fiecare constatare a stării de fapt se utilizează vechea reglementare din Codul fiscal vechi, nu noua reglementare valabilă pentru anul 2016, nefiind aplicate nici noile prevederi ale art. (6) alin. 1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

„Art. 122. – (1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

- a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;*
- b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;***
- c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial; [...].”*

Astfel, se reține faptul că organul de inspecție nu avea obligația comunicării avizului de inspecție cu 15 zile înaintea începerii inspecției întrucât această inspecție fiscală parțială defapt este continuarea controlului inopinat când a fost întocmit Procesul verbal nr. .x./12.09.2016, inspecția fiscală s-a dispus urmare a controlului inopinat și nu sunt prevederi exprese legale care să sancționeze cu nulitatea nerespectarea unui anumit termen de comunicare a avizului de inspecție fiscală anterior începerii inspecției fiscale,

mai mult legea prevede posibilitatea comunicării avizului de inspecție la data începerii inspecției fiscale, atunci când situația o impune.

Totodată, nulitatea actului administrativ fiscal este prevăzut la art. 49 din Legea nr. 207/2015 astfel:

„Art. 49. – (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

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

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

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

Din textele legale antecitate rezultă că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, susținerile societății contestatate nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât motivele de nulitate invocate de aceasta nu se regăsesc între cele prevăzute la articolul anterior citat.

Mențiunea contestatatei cu privire la faptul că organul de inspecție a folosit numai vechile articole din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este eronată întrucât atât în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .X./07.11.2016 cât și în Decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016 sunt folosite atât articolele vechi din O.G. nr. 92/2003 cât și cele noi din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, aplicabile fiecărei perioade fiscale verificate.

Observația contestatatei cu privire la nerespectarea art. (6) alin. 1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală este eronată, întrucât prin art. (6) alin. 1) din Legea nr. 207/2015, sunt reglementate limitele și competențele pe care le au organele fiscale în exercitarea dreptului de apreciere, respectiv că *„în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor [...]”*, însă societatea nu a prezentat nici un act oficial pe care inspectorii fiscali nu ar fi luat în considerare la stabilirea sumelor suplimentare.

Astfel, având în vedere considerentele de mai sus, se constată că nici solicitarea contribuabilului privind anularea, actului administrativ fiscal atacat pe motiv de încălcare a

prevederilor legale cu privire la desfășurarea inspecției fiscale, nu are temei legal întrucât acest motiv nu se regăsește în niciuna din situațiile prevăzute care atrag nulitatea.

Având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din O.G. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal „*este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

În consecință, având în vedere cele reținute anterior urmează a fi respinsă contestația ca neîntemeiată pentru excepțiile de procedură invocate.

2. Referitor la aspectele de fond

2.1. Referitor la Decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x1. lei (impozit pe profit în sumă de .x2. lei și TVA în sumă de .x7.).

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .x1. lei, în condițiile în care argumentele formulate de societate nu sunt de natură să dovedească o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și TVA aferentă unor achiziții de bunuri (piese de schimb) și servicii de la societățile .V. S.R.L. și .Z. S.R.L. în valoare totală de .x12., înregistrate în perioada mai 2013 – mai 2016, întrucât societatea .X. S.R.L nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente (devize de reparații, procese verbale, situații de lucrări) care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni impozabile, taxabile, respectiv dacă au fost montate pe mașinile deținute de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că acești doi furnizori au un comportament fiscal inadecvat, nu funcționează/nu au funcționat niciodată la sediul social declarat, asociații/administratorii fiind persoane din Ungaria, au fost declarate contribuabili inactivi, una dintre aceste 2 societăți nu a avut angajați cu contract de muncă, nu plătesc niciodată TVA în contul bugetului de stat, astfel există suspiciunea înregistrării unor operațiuni fictive, fiind sesizate în acest sens organele de cercetare penală.

Prin contestația formulată, societatea .X. S.R.L. susține că nu s-a avut în vedere obiectul de activitate al societății și proveniența veniturilor pe care le-a realizat pentru a putea achita serviciile prestate și bunurile livrate din partea societăților .Z. S.R.L. și .V. S.R.L., iar suspiciunile organelor de inspecție fiscală despre furnizorii societății nu indică că achizițiile de piese de schimb, ulei de motor și un număr de 36 bucăți de anvelope de marcă pentru cele trei camioane sunt fictive. Totodată susține că societatea a păstrat piesele uzate și anvelopele în proporție de 80% în ideea că vor refolosi aceste produse (ex. anvelopele vor fi reșapate).

În drept, în materia impozitului pe profit sunt incidente art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 19. – (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

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

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

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

Cu privire la aplicarea acestor prevederi, pct. 44 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare stipulează că:

„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”.

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate profitul impozabil se calculează ca diferența între venitul realizat din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri. Nu sunt deductibile cheltuielile, ce sunt înregistrate în contabilitate pe baza de documente ce nu au calitate de document justificativ.

În materia taxei pe valoarea adăugată în perioada verificată sunt incidente prevederile art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...]

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

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

„Art. 156 – (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu. [...]

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme”.

Conform pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;

c) facturile **sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică**;

Dispoziții similare se regăsesc și în Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016 la art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4), art. 299 alin. (1) și art. 321 alin. (1), (2) și (4).

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 Inzo se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 Inzo, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

Referitor la documentele justificative imputate de organele de inspecție fiscală, respectiv devize de reparații, procese verbale, situații de lucrări, se reține că dreptul de deducere se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și chitanță. Însă, având în vedere marea diversitate a bunurilor și serviciilor, legea fiscală, inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că achizițiile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni taxabile ori scutite cu drept de deducere.

De asemenea, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor ori a achiziției bunurilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura operațiunii, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu achiziția efectuată și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la profit impozabil ori la operațiuni taxabile.

Pornind de la considerațiile generale prezentate anterior, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielilor privind achiziția de bunuri/servicii de la societățile .Z. S.R.L. și .V. S.R.L. și a taxei pe valoarea adăugată aferente acestor achiziții pe motivul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente ca de exemplu devize de reparații, procese verbale și situații de lucrări, care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni

impozabile, respectiv au fost montate pe mașinile deținute de societate, concluzionând că tranzacțiile cu cele două societăți nu sunt reale.

În soluționarea cauzei, din analiza dosarului contestației rezultă următoarele:

- în perioada verificată S.C. .X. S.R.L. a efectuat prestări servicii de transport marfă pe piața internă și intracomunitară, iar potrivit Registrului imobilizărilor întocmită la 31.08.2016, a deținut următoarele mijloace de transport: 1 semiremorcă marca .x., 3 capuri tractor marca .x. și 2 remorci;

- în perioada verificată societatea a înregistrat pe bază de documente legale servicii de reparații mașini, piese de schimb, combustibili, etc., destinate realizării de operațiuni taxabile și sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția societăților .Z. S.R.L. și .V. S.R.L. (pag 10/15 din RIF);

- contestatarul susține că aceste achiziții reprezintă piese de schimb, ulei de motor și un număr de 36 bucăți de anvelope de marcă pentru cele trei camioane, iar societatea le-a păstrat piesele și anvelopele uzate în proporție de 80% în ideea că vor refolosi aceste produse (ex. anvelopele vor fi reșapate);

- potrivit constatărilor organelor de control, în perioada 01.12.2010 – 31.07.2016 societatea a dedus TVA în sumă totală de .x13. și a colectat TVA în sumă totală de .x14., existând concordanțe între jurnalul de cumpărări, decontul privind TVA și balanța de verificare;

- organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare drept de deducere pentru cheltuielile cu achiziții de la societățile .Z. S.R.L. și .V. S.R.L. și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, întrucât:

- societatea contestată nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente (devize de reparații, procese verbale, situații de lucrări) care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni impozabile, respectiv dacă au fost montate pe mașinile deținute de societate;

- organele de inspecție fiscală au suspiciuni cu privire la realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate între societatea verificată și cele două societăți furnizoare, motiv pentru care au fost sesizate organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală.

- conform notei explicative încheiate în data de 09.10.2018, societatea declară că pentru achizițiile de la aceste două societăți, în afara facturii și a chitanței, în evidența fiscală **nu s-au întocmit alte documente precum contracte, avize, etc. care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni impozabile, respectiv au fost montate pe mașinile deținute de societate**, iar aceste piese au fost folosite la repararea mijloacelor de transport deținute de societate prin montaj propriu. De asemenea, la întrebarea nr. 6 societatea contestată precizează că aceste achiziții au fost înregistrate în contabilitate direct pe cheltuieli;

- prin procesul verbal nr. .x./10.10.2018 organele de inspecție fiscală susțin că societatea avea întocmite bonuri de consum pentru piesele de schimb care au fost întocmite în luna în care au fost și achiziționate, dar acest tip de document justifică doar faptul că bunurile au trecut în consum fără a justifica destinația și fără a fi certificat de o persoană care a luat în primire bunurile (șofer, mecanic). De asemenea, societatea nu deține documente din care să rezulte necesitatea înlocuirii pieselor respective (comenzi, contracte, diagnoză, inspecție tehnică, etc.);

În concluzie, organele de inspecție fiscală au reținut că pentru achizițiile menționate mai sus, societatea nu a prezentat în timpul inspecției documentele justificative ca proiecte

și situații de lucrări, contracte de achiziții/comenzi, devize de lucrări, pentru a justifica faptul că aceste bunuri sunt destinate nevoilor firmei, utilizate în scopul realizării de venituri impozabile.

Prin contestația formulată, societatea susține următoarele:

1. „*Obiectul tranzacțiilor despre care se spune că în relația celor două firme ar fi fictive, reprezintă în majoritatea cazurilor piese de schimb și anvelope, iar firma noastră în proporție de 80% le-a păstrat aceste piese uzate și anvelopele în ideea că vor, de exemplu anvelopele vor fi reșapate, lucru comunicat organului de control dar nu au vrut să vadă acest lucru.*” (pagina 6);
2. „*Societatea a achiziționat cu bună credință bunurile și serviciile de la furnizori și a respectat dispozițiile legale sub aspectul documentării corespunzătoare a acestor operațiuni (**facturi conforme pentru bunurile achiziționate, avize/devize și situații de lucrări**), nu putem accepta să fim sancționați de către organele fiscale pentru fapte pretins nelegale săvârșite de terți, ce nu ne-au fost niciodată cunoscute și la care nu am luat parte sub nicio formă.*” (pagina 14);
3. „*De asemenea, precizăm că Societatea are disponibile fișe de funcționare a echipamentelor achiziționate, care însă nu au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, iar unele bunuri (de exemplu, biomasa) au făcut obiectul unor livrări ulterioare, supuse TVA.*” (pagina 15);
4. „*Vom sublinia în cuprinsul acestei contestație, **susținut prin documente contabile că toate tranzacțiile aveau un scop economic, depunând ca și anexe la această contestație, toate facturile de livrare a bunurilor și serviciilor achiziționate de la cele două firme***” (pagina 10).

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contestatarului cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu piese de schimb și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în perioada 2013 - 2016, având în vedere următoarele considerente:

A. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, în acest sens, contribuabilul având obligația să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, **să prezintă aceste documente organelor de inspecție în timpul efectuării controlului fiscal sau să anexeze la contestația formulată, în vederea justificării afirmațiilor prin contestație depusă.**

Societatea **nu oferă niciun detaliu despre piese de schimb/anvelope achiziționate și nu depune niciun document** care să probeze pe care autovehicule au fost montate aceste piese, nu a prezentat niciun document din care să reiasă autovehiculul căruia i-au fost repartizate, șoferul care a preluat în gestiune (ex: fișă de gestiune, bon de consum, necesar de aprovizionare, etc.). De asemenea, din dosarul contestației nu rezultă dimensiunea anvelopelor, dacă acestea se potrivesc la mijloacele de transport deținute de societate în perioada respectivă, **nefiind anexate nici măcar facturile de achiziții ale acestor produse.**

Astfel, se reține că simpla achiziție a produselor/serviciilor de către contestatorul **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă acestor achiziții.

Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de

alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.**

B. Afirmările societății prezentate mai sus la punctele 1 – 4 nu sunt justificate, atâta timp cât **la contestație aceasta nu anexează niciun document justificativ din aceste documente menționate** mai sus, contrar afirmațiilor la punctul 4.

Mai mult, afirmațiile societății contestate sunt contrare, în condițiile în care prin contestație susține că a respectat dispozițiile legale sub aspectul documentării corespunzătoare a acestor operațiuni (**facturi conforme pentru bunurile achiziționate, avize/devize și situații de lucrări**, iar prin notă explicativă întocmită în data de 09.10.2018 susține că pentru achizițiile de la aceste două societăți, în afara facturii și a chitanței, în evidența fiscală **nu s-a întocmit alte documente precum contracte, avize, etc. care să ateste că piesele achiziționate au fost efectiv utilizate în interesul realizării de operațiuni impozabile, respectiv au fost montate pe mașinile deținute de societate.**

Nici afirmația că societatea are disponibile fișe de funcționare a echipamentelor achiziționate, care însă nu au fost solicitate de echipa de inspecție fiscală, nu poate fi reținută, atâta timp cât aceste documente nu au fost prezentate nici organului de inspecție fiscală și nici organului de soluționare.

În speță sunt incidente dispozițiile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 276. – (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Or, atâta timp cât societatea contestată nu a prezentat documente justificative ce au stat la baza presupuselor cheltuieli, susținerea că nu există niciun temei legal pentru sancționarea societății de către organele fiscale pentru fapte pretins nelegale săvârșite de terți necunoscute și la care nu a luat parte societatea sub nicio formă, nu este întemeiată.

În concluzie, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că argumentele prezentate de S.C. .X. S.R.L. prin contestația formulată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În speță sunt incidente și dispozițiile art. 269 și art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]
c) motivele de fapt și de drept;
d) **dovezile pe care se întemeiază**; [...].”*

*„Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu **documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**”.*

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestata 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 contestatarii**. Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care

invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Față de cele prezentate și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „*Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, care prevăd „*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .x2. lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de .x7. aferentă achizițiilor de la societăților .Z. S.R.L. și .V. S.R.L.

2.2. Referitor la accesoriile în sumă de .x5. stabilite asupra taxei pe valoarea adăugată prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017:

2.2.1. Referitor la accesoriile în sumă de .x15. lei stabilite asupra taxei pe valoarea adăugată, reprezentând obligații fiscale principale care au fost individualizate prin Decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016 emisă de A.J.F.P. .x. – Activitatea de Inspecție Fiscală:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile în sumă de .x15. lei, în condițiile în care accesoriul urmează principalul, iar societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .x., au stabilit pentru perioada 25.06.2013 – 06.01.2017 în sarcina societății accesorii în sumă totală de .x15. lei aferente debitelor stabilite prin decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016, urmare inspecției fiscale.

Prin contestația formulată, societatea aduce motivații asupra obligației fiscale principale, fără să conteste modul de calcul al accesoriilor aferente TVA.

În drept, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 1 iulie 2010:

„Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**”.

„Art. 120. – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv”.

„Art. 120¹. – (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”.

Nivelul dobânzii de întârziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere, a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

Potrivit art. 173 și art. 174 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

„Art. 173. – (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

Art. 174. – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de .x15. lei au fost calculate asupra debitelor stabilite prin decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016 pentru perioada 25.06.2013 – 06.01.2017.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, numărului de zile pentru care au fost calculate aceste accesorii, iar la punctul **2.1. al prezentei decizii s-a reținut că societatea .X. S.R.L. datorează debitul principal stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. .x./2016**, se va face aplicarea regulii “accesorium sequitur principalem” (accesoriul urmează principalul) și se va respinge ca neîntemeiată contestația în privința accesoriilor în sumă de .x15. lei, aferente debitelor individualizate prin Decizia de impunere nr. F-HR .X./07.11.2016, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (.x16. lei – dobândă și .x17. lei – penalități de întârziere).

2.2.2. Referitor la accesoriiile în sumă de .x18. lei stabilite asupra taxei pe valoarea adăugată, reprezentând obligații fiscale principale care au fost individualizate prin Declarația 300 nr. .x./19.12.2016:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x., organele fiscale au stabilit în sarcina S.C. .X. S.R.L. accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .x5., pe care societatea le contestă integral, iar pentru suma de .x18. lei contestată,

reprezentând dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale declarate de societate prin declarația 300 nr. .x./19.12.2016, nu aduce argumente în susținerea propriei cauze.

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

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

c) motivele de fapt și de drept;

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

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

„Contestația poate fi respinsă ca: [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

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

*„(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.**”*

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

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

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că deși prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov nr. BVR_REG1 .x./06.03.2017 societatea .X. S.R.L. contestă accesoriile aferente TVA în sumă de .x5. stabilită prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017, pentru suma de .x18. lei reprezentând accesorii calculate pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale declarate de societate prin declarația fiscală nr. .x./19.12.2016, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

Prin urmare, având în vedere faptul că contestatarul nu aduce motive de fapt și de drept în susținerea contestației, în temeiul art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată nr. .x./11.01.2017 emisă de A.J.F.P. .x., cu privire la obligațiile de plată accesorii în sumă de **.x18. lei**.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și (4), art. 145 alin. (1) și (2), art. 146 alin. (1) și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 44 [Titlul II] și pct. 79 [Titlul VI] din Normele metodologice din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 19 alin. (1), art. 25 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 119 alin. (1), art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 49, art. 122, art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1) și (5), art. 269 alin. (1), art. 276 alin. (1) și (4) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 9.5. pct. 11.1 lit. a) și b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-HR .X./07.11.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .X./07.11.2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .x. pentru obligații fiscale totale în sumă de **.x1. lei**, din care:

- .x2. lei impozit pe profit;
- .x3. lei stabilită suplimentar de plată.

2. Respingerea, în parte, ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017 emisă de A.J.F.P. .x. – S.F.O. .X., cu privire la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.x15. lei**.

3. Respingerea, în parte, ca nemotivată a contestației formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .x./11.01.2017 emisă de A.J.F.P. .x. – S.F.O. .X., cu privire la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.x18. lei**.

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