

DECIZIE nr. 4394/31.10.2018

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X S.R.L. înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.09.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG_AIF ... /04.09.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.09.2018 și a procedat la soluționarea contestației depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în mun. Petroșani, str. , cod poștal ... , jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. HDG_REG ... /21.08.2018, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara sub nr. HDG_AIF ... /22.08.2018, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /10.09.2018.

Societatea X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /29.05.2018 emise de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara.

Suma contestată este în cuantum de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar, în subsidiar petenta solicitând și „înlăturarea constatării eronate a intervenirii termenului de prescripție pentru TVA de recuperat de ... lei” la care în opinia sa era îndreptățită.

Referitor la obiectul contestației și la sumele la care petenta face trimitere în petitul contestației, se rețin următoarele:

Din Decizia de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 rezultă că în sarcina petentei au fost stabilite 2 categorii de obligații fiscale, respectiv:

- **impozit pe profit** – obligația fiscală suplimentară **stabilită** de organele de inspecție fiscală fiind de ... lei și
- **taxa pe valoarea adăugată** - obligația fiscală suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală fiind de ... lei,

în cuprinsul deciziei nefăcându-se vorbire de starea de fapt care a condus la constatarea împlinirii termenului de prescripție pentru TVA de recuperat în sumă de ... lei.

De altfel, conform Ordinului nr. 3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale

principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice", în Anexa 2 "Instrucțiuni de completare" se stipulează faptul că:

„2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:

„Rândul 1 coloana 5 - "impozit, taxă, contribuție stabilit(ă) suplimentar" - se completează cu valoarea totală a sumelor reprezentând obligații fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată.”,

ori așa cum rezultă din decizia de impunere contestată, prin acest act administrativ fiscal care constituie titlu de creanță, nu s-au stabilit decât impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, fără nicio referire la starea de fapt care a condus la constatarea împlinirii termenului de prescripție pentru TVA de recuperat în sumă de ... lei.

Referitor la faptul că în fila 9 a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /29.05.2018, în legătură cu la taxa pe valoarea adăugată de rambursat/ de plată, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că:

„Conform fișei sintetice pe plătitor la data de 31.12.2017 societatea înregistrează TVA de recuperat în sumă de ... lei, iar conform balanței de verificare întocmită la data de 31.12.2017 societatea înregistrează TVA de recuperat în sumă de ... lei, diferența în sumă de ... lei reprezentând TVA prescrisă aflată în sold la data de 31.12.2012, pentru care contribuabilul nu mai are dreptul de a cere restituirea conform prevederilor art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, scăzută din Fișa sintetică pe plătitor de către SFM Petroșani în baza Referatului nr. ... /12.01.2018, comunicată societății prin adresa nr. ... /12.01.20108.”,

învederăm că situația descrisă reprezintă în fapt o simplă preluare în cuprinsul RIF a celor constatate de organul fiscal de administrare referitor la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere restituirea sumei de ... lei, și a consecințelor fiscale ce au decurs din această constatare, respectiv scăderea de către SFM Petroșani din Fișa sintetică pe plătitor a sumei de ... lei în baza Referatului nr. ... /12.01.2018, fapt comunicat petentei prin adresa nr. ... /12.01.2018, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, opozabilă petentei la data comunicării acesteia conform art. 48 din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Adresa nr. ... /12.01.2018 a fost comunicată conform art. 47 alin. 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în Anunțul colectiv nr. ... /15.02.2018 emis de SFM Petroșani, la nr. crt. 14 fiind înscrisă societatea X SRL, iar la coloana „Denumirea actului administrativ fiscal, numărul și data” fiind înscris „Adrs.nr. ... /12.01.2018 –Scădere T.V.A.”.

Astfel, la data la care adresa a fost comunicată petentei (în condițiile art. 47 Cpf) aceasta avea posibilitatea ca în situația în care se considera lezată în drepturile sale să formuleze împotriva acesteia o cale de atac reglementată de dispozițiile legale în vigoare (de exemplu calea contenciosului administrativ).

În drept, conform prevederilor art.268 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. (...)”

Conform art.269 alin.2 din același act normativ:

*“(2) Obiectul contestației îl constituie **NUMAI sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.**”*

Potrivit art.98 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.272 alin.1 din același act normativ:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”

Prin urmare, potrivit acestor dispoziții legale, structurile specializate de soluționare a contestațiilor sunt competente să soluționeze contestațiile formulate împotriva titlurilor de creanță de natura deciziilor de impunere, actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor privind regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, deciziilor de reverificare sau având drept obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere.

Așa cum s-a reținut în cele ce preced, constatarea faptului că pentru suma de suma de ... lei reprezentând TVA aflată în sold la 31.12.2012 s-a

împlinit termenul de prescripție al dreptului de a cere restituirea, aparține Serviciului Fiscal Municipal Petroșani – constatare comunicată petentei cu adresa nr. ... /12.01.2018 – și nu organelor de inspecție fiscală emitente a Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018, prin care s-au stabilit doar obligații fiscale suplimentare: impozit pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin urmare, deoarece împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere restituirea sumei de ... lei reprezentând TVA cu consecința scăderii acestei sume din evidențele fiscale ale organului de administrare fiscală situat în raza de administrare a petentei, respectiv SFM Petroșani, nu a fost constatată/operată în evidențele fiscale ale organului de administrare fiscală de către Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, aceasta neconstituind „sume și măsuri” stabilite prin Decizia de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1 lit.c) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”, fapt pentru care se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de Societatea X S.R.L. referitoare la capătul de cerere privind solicitarea petentei de „înlăturare a constatării eronate a intervenirii termenului de prescripție pentru TVA de recuperat de ... lei”, fapt comunicat petentei de către SFM Petroșani conform adresei nr. ... /12.01.2018.

Pe cale de consecință, DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate în legătură cu suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocat ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, 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-HD ... /29.05.2018 fiind comunicată prin poștă cu confirmare de primire la data de 13.06.2018, iar contestația formulată a fost transmisă prin serviciile poștale, fiind depusă la Oficiul Poștal la data de 30.07.2018).

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

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere atacată (pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe profit) care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

Petenta arată că, în opinia sa, aprecierea organelor de inspecție fiscală conform căreia cheltuielile cu întreținerea și reparațiile autocamionului Scania în sumă de ... lei efectuate conform facturii nr. ... /07.03.2012 emisă de S Kft au fost considerate nedeductibile, este eronată, petenta subliniind faptul că aceste operații sunt reale.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că această reparație „pare cam umflată” în sensul în care costul reparației ar fi mai mare decât în mod uzual coroborat cu faptul că faptul că factura nu conține și anexa privind devizul de reparații, petenta invocă argumentul că reparația a fost făcută în cadrul unei reprezentanțe oficiale Scania.

În opinia petentei, organele de inspecție fiscală nu au procedat „corect și obiectiv” în sensul în care nu au respectat prevederile art. 6 și art. 7 din Codul de procedură fiscală, acestea având posibilitatea ca în cazul în care „exista o îndoială cu privire la realitatea operațiilor de reparație a camionului, inspectorii puteau (în baza rolului activ pe care ar fi trebuit să îl manifeste) să solicite lămuriri suplimentare de la emitentul facturii menționate mai sus”.

În consecință, petenta solicită admiterea contestației.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X S.R.L. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-HD ... /29.05.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018, contestată parțial.

Inspecția fiscală a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2013 – 31.12.2017, impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2012 – 31.12.2014, respectiv impozitul pe veniturile microîntreprinderii aferent perioadei 01.01.2015 – 31.12.2017, referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (care face obiectul contestației), constatându-se următoarele:

Din verificarea evidenței financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2012, petenta a înregistrat cheltuieli cu întreținerea și reparațiile în sumă de ... lei conform facturii nr. ... /07.03.2012 emisă de S Kft, reprezentând reparații autocamion Scania, pentru care nu a prezentat devize de reparații – anexă la factură, din care să rezulte costul manoperei și a pieselor de schimb.

De asemenea, în luna octombrie 2013, petenta a înregistrat în evidența contabilă, conform registrului jurnal, cheltuieli cu materiale nestocate în sumă de ... lei, neaferele operațiunilor impozabile, conform facturii nr. ... /02.10.2013 emisă de M ... &... Romania SRL, în sumă totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei reprezentând achiziție MP3.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent unei baze impozabile de ... lei.

III. Societatea X S.R.L. cu sediul în mun. Petroșani, str. , cod poștal ... , jud. Hunedoara, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J20/.../1999, are cod unic de înregistrare ... și are ca obiect principal de activitate „Transporturi rutiere de mărfuri” – cod CAEN 4941.

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:

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... /29.05.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”
coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 mil... e lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 mil... e lei;

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

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

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de petenta Societatea X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018, se rețin următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect și legal organele de

inspecție fiscală au considerat cheltuieli nedeductibile cu consecința stabilirii unui impozit pe profit în sumă de ... lei, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă care să infirme constatările inspecției fiscale.

În fapt, în perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, petenta a înregistrat ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, următoarele:

a) suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile unui autocamion Scania (factura ... /07.03.2012 emisă de S Kft) și

b) suma de ... lei reprezentând cheltuieli cu materiale nestocate neafere operațiunilor impozabile, respectiv achiziția unui MP3 (factura ... /02.10.2013 emisă de M ... &... Romania SRL).

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu face dovada că achizițiile de bunuri/servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și nu a prezentat documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru, devize, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare) din care să rezulte costul manoperei și a pieselor de schimb.

În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(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** din același act normativ se precizează:

„(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.m)** din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

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

coroborate cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce următoarele precizări:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...]”.

Prin urmare, conform prevederilor citate mai sus, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Cu alte cuvinte, îndeplinirea parțială a acestor condiții expres stipulate de legiuitor are drept consecință pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile în cauză.

În plus, din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, obligația justificării cu documente legale a prestării efective a serviciilor și a necesității

acestora îi revine contribuabilului care deduce cheltuielile cu respectivele servicii.

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

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.”

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.

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

De asemenea, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele enumerate de legiuitor.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

a) Referitor la cheltuielile efectuate de petentă cu întreținerea și reparațiile pentru autocamionul Scania înscrise în factura nr. ... /07.03.2012 emisă de firma S Kft, rezultă că petenta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în procedura administrativă de soluționare a contestației documente (de exemplu devize) din care să rezulte faptul că serviciile au fost efectiv prestate, respectiv să fie individualizat în mod clar costul manoperei și al pieselor de schimb, cerințe expres reglementate la art. 21 alin. (1) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 48 din Normele Metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, dat în aplicarea art. 21 Cod fiscal.

Atâta timp cât legiuitorul a impus în mod expres ca pentru considerarea cheltuielilor cu serviciile ca fiind deductibile în scopul diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, îndeplinirea unor **condiții**, respectiv:

- serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;

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

- contribuabilul să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au solicitat petentei prezentarea unor devize de lucrări din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și utilizarea acestora în cadrul activității economice a societății, precum și costul manoperei și al pieselor de schimb.

În consecință, petenta nu a prezentat în susținerea propriei cauze documente /înscrisuri care să justifice efectuarea acestor cheltuieli și măsura în care au fost destinate realizării de venituri impozabile, motivația sa legată de faptul că aceste reparații ar fi fost efectuate în cadrul unei reprezentanțe Scania din Ungaria, nefiind în măsură să acorde din oficiu, petentei considerarea ca deductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile, în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Așa cum s-a reținut mai sus, petenta are obligația să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, precum și prestarea efectivă a serviciilor (pentru care **nu este suficientă doar prezentarea unei facturi**), demonstrarea prestării serviciilor fiind reglementată la pct. 48 din HG nr. 44/2004, mai sus citat.

Mai mult, se reține că potrivit considerentelor Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în **Decizia nr.1261/12.03.2014**:

„(...) 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.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor

cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor. Astfel, contribuabilul trebuie să justifice cu documente necesitatea achiziționării serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, argumentele invocate de societate în susținerea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile emise de furnizori, fără să fie probate cu documente justificative, nu sunt de natură să infirme și nici nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, în speță se reține **Decizia nr.1325/2012**, prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art. ... 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”*.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) 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 serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Soluția prezentată de petentă în contestația formulată, respectiv faptul că organele fiscale puteau să solicite lămuriri suplimentare de la emitentul facturii, nu este viabilă, în primul rând pentru că obligația respectării dispozițiilor art. 21 alin. (1) lit.m) Cod fiscal coroborat cu pct. 48 din Normele de aplicare îi aparține - inspecție fiscală având ca obiect conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: *„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.”*, petenta fiind obligată ca în situația în care pretinde o facilitate fiscală, în speță considerarea unei cheltuieli deductibile, cu consecința diminuării impozitului pe profit datorat bugetului de stat, să depună toate diligențele necesare în vederea respectării dispozițiilor legale, iar în al doilea rând, învedereăm petentei faptul că furnizorul este din Ungaria, intrând sub jurisdicția fiscală a statului maghiar (subliniem faptul că în cauză nu este vorba despre stabilirea

taxei pe valoarea adăugată – impozit indirect pentru care se aplică principiul neutralității).

b) Referitor la cheltuielile cu materiale nestocate neaferele operațiunilor impozabile (MP3) în sumă de ... lei, înscrise în factura ... /02.10.2013 emisă de M ... &... Romania SRL, se aplică, *mutatis mutandis*, dispozițiile legale invocate mai sus, cu excepția celor referitoare la cheltuielile cu serviciile.

Învederăm însă că în cuprinsul contestației formulate, petenta nu analizează, nici faptic, nici legal, operațiunea de achiziție a unui MP3, deși contestă întreaga sumă de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018.

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 petentul 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.

Deși petentul a contestat suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit înscrisă în actul atacat, referitor la acest capăt de cerere nu aduce argumente, nu depune vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze.

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

„Art. ...

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 contestatarului 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 faptice 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 petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul 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.

În concluzie, în considerarea celor prezentate la cap. III din prezenta decizie, în condițiile în care petenta nu a demonstrat că a respectat condițiile impuse de legiuitor pentru a considera cheltuielile în cauză ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, nerespectând astfel dispozițiile art. 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”,

motiv pentru care rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în considerarea dispozițiilor 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 alin. (1) 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 contestației ca fiind fără obiect** în legătură cu solicitarea petentei de „înlăturarea intervenirii termenului de prescripție pentru TVA de recuperat de ... lei”, fapt comunicat petentei de către SFM Petroșani prin adresa nr. ... /12.01.2018;

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ... /29.05.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Hunedoara, pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit;

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Hunedoara – 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 Hunedoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,